

دراسات في القانون الضريبي المقارن

(١)

الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصري

دراسة تحليلية مقارنة لأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨
على ضوء التشريعات الضريبية المقارنة وأحكام الفقه والقضاء
في مصر وبعض الدول العربية والأجنبية

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية

وكيل كلية الحقوق لشئون الدراسات العليا والبحوث

جامعة حلوان

المستشار القانوني والحامي لدى محكمة النقض

والإدارية والدستورية العليا



« الطبعة الأولى »

٢٠١٠ م

دراسات في القانون الضريبي المقارن

(١)

الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصري

دراسة تحليلية مقارنة لأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على ضوء
التشريعات الضريبية المقارنة وأحكام الفقه والقضاء في مصر
وبعض الدول العربية والأجنبية

الدكتور

رمضان صديق

أستاذ التشريعات المالية والضريبية

وكيل كلية الحقوق لشتون الدراسات العليا والبحوث

جامعة حلوان

المستشار القانوني والمحامي لدى محكمة النقض والإدارية

والدستورية العليا

الطبعة الأولى



الإهداء

إلى كل باحث علم
شجذاً للهمة ودفعاً إلى القمة

المقدمة

الدراسة القانونية المقارنة

تعنى الدراسة المقارنة مقابلة الأحداث والآراء بعضها ببعض لكشف ما بينها من وجوه شبه أو قيام علاقات مشتركة .

ويعتبر المنهج المقارن أحد طرق البحث العلمى ، التي تهدف إلى دراسة العديد من الظواهر والمشكلات فى العلم محل البحث ، والعلوم الأخرى ، ويعتبره كايم نوعاً من التجريب غير المباشر الذى يستخدم فى الدراسات النظرية كبديل عن التجارب العملية التي يقوم بها الباحثون للدراسات التطبيقية فى معاملهم ، حيث لا يستطيع الباحث للدراسات النظرية أن يتأكد من صدق الارتباطات السببية بين الظواهر عن طريق التجربة كالعلوم التطبيقية ، ولذلك يلجأ الباحث فى الدراسات النظرية إلى المنهج المقارن.

وتعتبر دراسة^(١) القانون المقارن *Comparative Law* مجالاً يكرسه الباحثون للمقارنة بين نظامين قانونيين أو أكثر ، أو بين عناصر معينة من خلال تحليل مجموعة من الأفكار المشتركة والمختلفة فيما بينها.

ويمكن أن تكون المقارنة بين القوانين عامة وشاملة ، يطلق عليها المقارنة الكلية *Macro Comparison* ، التي تقوم على المقارنة بين نظامين قانونيين أو أكثر ، من حيث أساليب التدوين والتدخلات التشريعية والمؤسسات القضائية ... ، أو أن تكون المقارنة محدودة ، وتعرف بالمقارنة الجزئية

(١) د. مشاعل الهاجرى: الجوانب المنهجية للقانون المقارن، كلية الحقوق، جامعة الكويت، ٢٠٠٤.

Micro Comparison، التي تتعلق بدراسة موضوع محدد في نظامين أو أكثر ، لبيان كيفية معالجته في هذه النظم .

ولقد زاد من أهمية دراسة القانون المقارن الاتجاه المتسارع منذ نهايات القرن الماضى نحو العولمة ، وقيام الاتحاد الأوربى ، إلى الحد الذى وصف بعض الباحثين (٢) هذه الزيادة بالانفجار الحقيقى فى القانون المقارن *a true comparative law explosion* ، ولم يعد مقبولاً أن يكتب شخصاً مقالاً أو بحثاً فى موضوع من موضوعات القانون المختلفة دون أن يقارن التشريع الذى يتناوله بالبحث بعدد من القوانين الأخرى ، كما يلجأ معظم المشرعين إلى القوانين فى البلاد الأخرى لاستلهم الأفكار واستيعاب التجارب التي مرت بها هذه الدول ، قبل أن يصدر المشرع الوطنى قانوناً مماثلاً أو يتناول بالتنظيم مسألة مفصلة فى القوانين المقارنة . بل إن القضاء فى العديد من الدول أصبح لا يجد غضاضة فى الرجوع إلى القانون والقضاء المقارنين للبحث عن تفسير مقبول لنص غامض فى تشريعه ، ولا يقتصر الأمر على الرجوع الوجوبى للقضاء الأجنبى الذى يلتزم به القاضى الوطنى فى الأحوال التي يتطلبها تشريعه الداخلى ، بل يتعداه إلى الأحوال الأخرى التي يلجأ فيها القاضى طواعية إلى المصادر الأجنبية للاستفادة أو الاستزادة (٣).

وتتبع فى دراسة القانون المقارن أساليب عدة ، يذكر منها:

(٢) Jan M. Smith (ed.): *Elgar Encyclopedia of comparative law*, Edward Elgar Publishing Ltd. Uk. 2006.

(٣) ولنا فى العديد من أحكام محكمة الدستورية العليا دليل شاهد على ذلك ، حيث تضمنت العديد من أحكامها عبارات مقتبسة من التشريع والقضاء الأجنبى المقارن، راجع على سبيل المثال: حكم المحكمة الدستورية رقم ٦ لسنة ١٧ ق دستورية ، وحكمها رقم ٣٧ لسنة ١٥ دستورية .

١- المقابلة : وهى وضع الأحكام التي تعالج موضوعاً واحداً فى قوانين مختلفة جنباً إلى جنب بحيث يقابل بعضها بعضاً ، وذلك لمعرفة أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها.

٢- المقاربة : بمعنى اعتبار أوجه التقارب بين القوانين القابلة للمقارنة من خلال تحديد الخصائص والأهداف.

٣- المضاهاة : وتسعى إلى المعارضة ، وتأخذ بعين الاعتبار أوجه التباين والاختلاف .

٤- الموازنة : أى المقارنة المنهجية التي تستهدف إلى استخلاص نتائج تقوم على البحث عن أوجه التشابه والاختلاف معاً.

وتكتنف الدراسة المقارنة بوجه العام العديد من الصعوبات ، إذ يجب اتباع الأصول الهامة للوصول إلى مقارنة ناجحة ، فليس كل شئ قابل للمقارنة ، بل يجب أن نبحث عما يمكن مقارنته ؛ بمعنى أنه يجب البحث أولاً فى الجوانب المشتركة بين النصوص محل المقارنة ، إما لوحدة الفكرة ، أو الهدف ، أو لعلها بمشكلة واحدة .

ويزيد من الأمر تعقيداً اختلاف مفهوم المصطلحات التي تتبناها الدولة مما يجعل فهم المقصود بها داخل التشريع الوطنى أمراً محيراً عند مقارنته بنفس المصطلح فى تشريع دولة أخرى.

ومما يزيد الأمر صعوبة الجدل حول المقصود بالقانون المقارن *comparative law* بوجه عام ، حيث يراه بعض الباحثين صلة بين الثقافات القانونية ، بينما يعترف له آخرون بأنه علم بالقوانين النافذة فى الدول المختلفة .

كما أن هناك اختلاف فى طرق المقارنة التي يتعين إتباعها لتحليل التشريعات المختلفة ، حيث يفضل بعض الكتاب طريقة المدخل المنظومى *systemic approach* التي تركز على التعبيرات والمصطلحات الواردة

في القوانين ، والعلاقات التي تربط بين مفاهيمها، ويتبع آخرون طريقة المدخل الوظيفي *functional approach* حيث يجب التركيز على الوظائف التي تقوم بها القواعد القانونية المطبقة في كل دولة ، أى النظر إلى الغرض من النص لتعيين أوجه التشابه أو الاختلاف بين النظم القانونية ، واستخلاص الحلول التي تنفيذ في التغلب على المشكلات القانونية الشائعة بين الدول المختلفة

القانون الضريبي المقارن

لزالت دراسات القانون الضريبي المقارن *Comparative Tax Law* أو الضرائب المقارنة *Comparative Taxation* محدودة ، بالنظر إلى الدراسات التي تعددت وحفلت بها مجالات القوانين الأخرى (٤)، وقد يرجع ذلك إلى اتفاق معظم القواعد التي تطبقها كل دولة على حدة مع القواعد المعترف بها دولياً ، والتي تتمثل أساساً في إتباع مبدأ الإقامة والإقليمية . ولعل ذلك يعود إلى تدفق الاستثمارات الدولية ، والجهود المتواترة والدعوية للمنظمات الاقتصادية الدولية لتنسيق القواعد الدولية ، من خلال تطوير الاتفاقيات الضريبية التي تشكل جزءاً من القانون الداخلي للدول التي تبرمها.

ومع ذلك فلا زالت القواعد الضريبية التي تطبقها كل دولة تتميز كونها ذات طابع محلي أو دولي ، تبعاً لنوع المعاملة الخاضعة للقانون الضريبي ، حيث توجد في معظم التشريعات الضريبية قواعد دولية للمعاملة ذات العنصر الأجنبي وخاصة إذا كان غير مقيم ، مما يعنى أن مقارنة التشريعات الضريبية أمر لازم لفهم معالجة كل دولة للاستثمارات الأجنبية فيها ، وللحكم

(٤) Carlo Carbarino; *An evolutionary and structural approach to Comparative Taxation*, Bocconi University , Milan , Draft 30 Oct. 2007.

على مدى كفاءة هذه المعالجة في حفز تلك الاستثمارات ، لأنه لا يكفي النظر إلى الأسعار أو الإعفاءات التي تمنحها كل دولة .

وتبعاً لذلك كان من الضروري أن يهتم الباحثون بالقانون الضريبي المقارن *comparative tax law* ، إلا أن هذا الاهتمام لم يكن ملحوظاً بصورة كافية على المستوى العالمي ، بالرغم من وجود محاولات محدودة في هذا الشأن^(٥) . بل إن العجيب أن دراسة القانون الضريبي الدولي لم تخرج من عباءة الأكاديميين المختصين بدراسة القانون كما هو معتاد ، بل اهتم به أولاً العاملون بالحقل الضريبي من المحاسبين والمحامين ورجال الإدارة الضريبية، نظراً للطبيعة الخاصة للقانون الضريبي باعتباره قانوناً عملياً تشدد الحاجة إليه لفض الاشتباك اليومي بين الممولين والإدارة ، مما يتطلب من هؤلاء المتصارعين البحث في المصادر المختلفة لاقتباس الحلول وفقاً لما تستقر عليه الممارسات الدولية .

ولما اتسع نطاق التقارب الدولي وتنافست الدول على جذب المزيد من الاستثمارات الدولية ، زادت أهمية دراسة القانون الضريبي المقارن للوصول إلى تسوية تشريعية مقبولة بين الدول لتحقيق معاملة ضريبية للصفقات والمعاملات الأجنبية تكون عادلة على هدى التشريعات المقارنة ، والمفاضلة بينها ، وترجيح أفضل ما يلائم كل دولة واقتباسه للتشريع الوطني ، مما أثار اهتمام العديد من الباحثين في دراسة أفكار القانون الضريبي المقارن.

ويختلف القانون الضريبي المقارن *comparative Tax Law* عن القانون الضريبي الدولي *International Tax Law* أو ما يعرف أحياناً بالضرائب على المعاملات الدولية *Taxation Of International Transactions* ، فالقانون الضريبي المقارن هو دراسة مقارنة لموضوعات

(٥) See for example: Ault : *Comparative Income Taxation, A structural Analysis*, 2004 .and: Thuronyi: *Comparative Tax Law*, 2003.

مترابطة في العديد من التشريعات الأجنبية أو الوطنية ، أما القانون الضريبي الدولي فهو جزء من النسيج القانوني داخل التشريع الضريبي الوطني ، أو هو جزء من التشريع الداخلي للدولة الذي ينظم المعاملة الضريبية للعنصر الأجنبي ، ويستمد مصادره من القانون ذاته أو الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي .

وبذلك يكون القانون الضريبي المقارن بمثابة الدليل الذي يرجع إليه المشرع عند صياغة الأحكام المتعلقة بالأجانب في قانونه الضريبي ، وهو دليل غير ملزم غالباً في التطبيق، ولكنه مهم في فهم التشريع الداخلي وتطوره.

و تعترض الباحثين عدة صعوبات عند محاولة إتباع منهج علمي للمقارنات الضريبية ، ومن هذه ^(٦) للصعوبات:

١- أن المقارنة التي يهدف إليها الباحثون لا تهدف إلى مجرد وصف التشريعات الضريبية الوطنية ، ولكنها تركز على مقارنة النظم الضريبية بالرغم من تعقيد هياكلها.

٢- يتعذر أن نقارن بين التشريعات الضريبية لصعوبة ملاحقة تطورها ، لأن هذه التشريعات تتغير بسرعة ، وقد يجد الباحث أن ما يقارن به صار من الماضي ، وأن الدولة قد جاوزته مما يجعل المقارنة غير مفيدة. يؤكد ذلك التطور الكبير الذي شهدته ضرائب الدخل أخيراً ^(٧).

٣- أن مستوى تعقيد التشريع الضريبي لكل دولة يؤدي إلى اختلاف الهياكل التنظيمية للدول المختلفة ، مما يجعل من الصعب تحديد ما هو الذي

(٦) Wrablewsky: *Problem of incomparability in comparative Law, International Fiscal Law Review*, Vol. 53, 92, 1976.

(٧) William B. barker : *A Comparative approach to Income tax law in the United Kingdom and the United States* , p.46.

يتعين علينا مقارنته بالضبط ؟ ، بحيث تبدو النظم الضريبية كالخيوط المتشابكة التي لا يمكن تخليصها من بعضها بسهولة .

وعلى أية حال فإن دراسة القوانين الضريبية المقارنة لها أهمية لا يمكن إنكارها (٨) ، فهي تحدد أوجه الشبه والاختلاف بين النظم الضريبية للدول المختلفة ، ومن ثم تضع أمام المشرع الحلول التي يمكن أن يلجأ إليها للتخلص من المشكلات التي تصادف تطبيقه قوانينه المحلية ، كما تمد جسور التفاهم والاتفاق لتنسيق التشريعات الضريبية الدولية ، وأهمها اتفاقيات الضرائب للحد من الازدواج الضريبي ، مما يوطد علاقات التعاون ، ويساعد على سرعة وحرية تدفق الاستثمارات بين الدول.

كما تفيد الدراسات الضريبية المقارنة (٩) في نقل قانون الضريبة من الممارسات الضيقة له داخل الدولة ، إلى نطاق أرحب لتحقيق أمل الشعوب في تحقيق جودة اقتصادية على المستوى العالمي بصورة أفضل ، فهي تفتح عيون كل من المشرع المحلي والممول المقيم إلى أفضل تطبيقات قوانين الضريبة التي تحقق مبادئ العدالة والمساواة.

ويحتاج تصميم نظام للضرائب الوطنية في اقتصاد مفتوح أن تراعى النظم الضريبية في الدول الأخرى ، لأن الدول تزيد من استعمال نظمها الضريبية لتحسن قدرتها على المنافسة في الأسواق العالمية (١٠). كما تزيد العولمة من فرص تجنب الضريبة والتهرب منها ، خاصة بالنسبة لأوعية

(٨) Carlo Carbarino, *op. cit.*, p. 13.

(٩) William B. Barker : *Expanding the study of Comparative Tax Law to promote Democratic Policy : The example of the move to capital gains taxation in Post- Apartheid South Africa*, Penn- State Law Review , Vol. 109, 2003, p. 102.

(١٠) Åsa Johansson, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys and Laura Vartia: *TAX AND ECONOMIC GROWTH ECONOMICS DEPARTMENT WORKING PAPER NO.620, ECONOMICS DEPARTMENT, OECD, ECO/WKP(2008)28, 11-Jul-2008.p. 6.*

الضرائب على الدخل المنقول . ولذلك يلعب انتقال وعاء الضرائب على الدخل المنقول دوراً ما في خطة الإصلاح الضريبي على المستوى الوطني ، كما تسمح الزيادة في التعاون الدولي في مجال السياسة الضريبية بتحقيق الكفاءة في عدد من المجالات.

و لا يجب الوقوف كثيراً عند القول بأن النصوص في أغلبها متشابهة والحلول التي تأتي بها التشريعات الضريبية متقاربة ⁽¹¹⁾ ، ذلك لأن هذا القول ينطوي على مبالغة ملحوظة ، إذ أن لكل تشريع وطني مشكلاته الخاصة به، التي قلما تتشابه مع المشكلات التي يعالجها قانون وطني آخر ، كما أن تطور النظم الضريبية الوطنية يرجع أساساً إلى الدراسة المقارنة التي هيأت للمطورين فرصة اكتشاف حلول جديدة لمشكلات قائمة ، أو اقتباس نصوص حمائية لمواجهة مشكلات قد تقع في المستقبل.

ولا يجب أن يكتفى الكثير من الباحثين بدراسة النظم الضريبية المقارنة *Comparative Tax Systems* كبديل عن دراسة القانون الضريبي المقارن، وهي دراسة كلية أفقية تنظر إلى النظم نظرة عامة للتعريف بنظام كل دولة ، دون أن تخصص لموضوعات بذاتها دراسة مقارنة لاستخلاص الأحكام أو الحلول التي من شأنها تطور التشريعات الضريبية في كل دولة .

ومن ناحيتنا فإننا نميل إلى اتباع التحليل الوظيفي في دراسة التشريعات الضريبية المقارنة ، التي تساعد على تشخيص المشكلات الضريبية التي تتعرض لها هذه التشريعات ، والحلول المختلفة التي ابتدعتها أو اتبعتها كل دولة ، ومدى نجاحها في تحقيق الغرض منها ، دون أن نحصر دراستنا في المشكلات الواقعة بعيداً عن الأصول الفكرية والنظريات العلمية التي تقتبس

(¹¹) Gunter Frankenberg : *Critical comparisons , Re- thinking comparative law* , *Harvard International Law Journal* , Vol. 26, 1985, pp. 427- 428.

منها النظم الضريبية وتتأثر بها التشريعات المقارنة ، ومدى التطور الذى لحق بها.

ومن ناحية أخرى فإن دراسة القانون الضريبى المقارن تساعد فى تفسير التشريعات الضريبية الدولية ، وخاصة الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبى ، وتساعد فى فهم المصطلحات المختلفة التى تستخدمها الدول وتؤثر فى التفسير والتطبيق، فضلاً عما يحقّقه الفهم العام للتشريعات المقارنة من تنسيق ضريبى وخاصة فى دول الكتلات الاقتصادية أو التجمعات السياسية كالاتحاد الأوروبى ، وجامعة الدول العربية.

موضوع الدراسة ومنهجها

تهدف هذه الدراسة إلى البحث فى القانون الضريبى المقارن بالطريقة الوظيفية التى تحلل التشريع المصرى على ضوء نظيره فى التشريعات المقارنة ، للوقوف على ما طرأ على هذا الفرع من التشريع من تطورات وإبداعات، وما تضمنه من حلول لمشكلات ، ومدى استفادة المشرع المصرى منها.

ولقد رأيت أنه من الملائم أن نبدأ بالضريبة على العقارات المبنية ، وذلك بمناسبة صدور قانون جديد لها فى مصر ، هو القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، والذى اقتبس كثيراً من أحكام التشريعات الأجنبية المقارنة ، لمعرفة مدى ملاءمة ذلك مع البيئة التشريعية التى صدر فيها ، ولم تقتصر دراستنا على التشريعات الأجنبية ، بل تعرضنا للدراسة لبعض التشريعات العربية التى تطبق هذا النوع من الضرائب تعميماً للفائدة.

ونأمل أن تكون هذه الدراسة بداية البحث فى باقى فروع القانون الضريبى المقارن ، والذى نفتقده المكتبة الضريبية العربية.

أهمية الدراسة

يعد القطاع العقاري من أهم القطاعات الاقتصادية التي تساهم في تحقيق النمو الاقتصادي وتوفير فرص العمل^(١٢)، كما أن له علاقات تشابكية مع أكثر من تسعين صناعة مغذية له ، وتقدر الثروة العقارية في مصر بحوالي ٢٧٠ مليار جنيه.

ولقد ولد القطاع العقاري فرص عمل جديدة في الاقتصاد المصري بلغت عام ٢٠٠٦ حوالي ١١% من إجمالي فرص العمل ، مقارنة بحوالي ١٠,٣% عام ٢٠٠٢/٢٠٠٣ ، و ١٤,٢% عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤ ، و ١٦,٩% عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥ .

ويرى الخبراء^(١٣) أن هذا القطاع يعتمد علي طلب حقيقي فهناك احتياج للسكن مستمر ومتزايد عاما بعد آخر نتيجة لزيادة المواليد وعدم وجود وحدات كافية ؛ أي أن هناك طلب لا يقابله عرض.

وأن هذا القطاع يمول بالكامل تقريبا من أموال راغبي الشراء ، أي أن المشروعات العقارية لا تعتمد حاليا علي تمويل مصرفي أو عقاري بدرجة كبيرة قد يمثل عبئا علي شركات التنمية العقارية . ومن ثم فإن هذه الشركات تستطيع أن تتحمل في حالة عدم بيع بعض وحداتها لفترة كبيرة الي أن يتحول منحني السوق مرة أخرى نحو الارتفاع. وأن شركات التنمية العقارية في مصر وخاصة في السنوات الأخيرة لجأت الي أسلوب البناء حسب الطلب وبناء علي ذلك فإن كافة المشروعات القائمة حاليا تحت التشييد تم بيع معظمها ، أي أن لها مشترين حقيقيين اشتروا بغرض السكن فيها ، ومن هنا

(١٢) تقارير معلوماتية: سوق العقارات في مصر ، من مطبوعات مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار بمجلس الوزراء ، السنة الأولى ، العدد رقم ٩ ، سبتمبر ٢٠٠٧ ، ص ٤ ، ص ٧.

(١٣) من حديث لمدير بنكي التمير والإسكان والعقارى المصرى العربى بتاريخ ٢٠٠٨/١٢/٢١ .

فإن شركات التنمية العقارية لن يكون لديها مخزون كبير لوحداث يصعب بيعها أو تصريفها. لكل هذه الاسباب لا أتوقع ان يحدث 'انهيار' في سوق العقارات كما يتنبأ البعض.

وتقدر نسبة من يشترون العقارات بهدف المضاربة من السوق المصرى بما لايزيد على ٣% ، وعادة ما يتعاملون في الاسكان الفاخر الذي تتراوح نسبته من السوق كقيمة ما بين ١٠ الى ١٥% سنويا وكعدد أقل من ذلك بكثير. وأن حجم الطلب السنوي على الاسكان في حدود ٦٠٠ ألف وحدة سكنية والمعرض لايزيد على ٣٠٠ ألف وحدة. لعرفنا على الفور أن هناك عجز مستمر في عدد الوحدات وهناك طلب مستمر على الإسكان .

ولما كانت العقارات المبنية تلبي حقاً أساسياً لدى الإنسان وهو حقه فى السكن ، فإن فرض الضريبة على رأس المال المتمثل فى العقار أو على ما يخله من إيراد يحوطه كثير من المخاطر ، وغير قليل من الحذر ، خشية أن تؤثر الضريبة ، بما تحمله من عبء إضافي على الملاك أو المنتفعين بالعقار ، يزيد من تكلفة الاستثمار العقارى ، ويتحمل عبؤه المتلقى النهائى ، سواء كان مستأجراً ، أو مالكاً لعقار هو أشد الحاجة إليه ليسكن أو ليحسن مستوى سكنه ، وقد يترتب على زيادة العبء نقص العرض من العقارات مع زيادة الطلب عليها فتزيد اسعارها بسبب الضريبة ، وتتشتت أزمة السكن وخاصة فى البلدان التى تعاني من زيادة فى أعداد سكانها ، كمصر .

وذلك فى الوقت الذى ترى فيه الحكومة ان العقارات مصدر لتمويل الخزنة العامة بالضرائب والرسوم يمتاز عن غيره من المصادر ، باستقراره مما يقلل فرص التهرب الضريبى ، ومهولة تبرير فرض الضريبة على أصحابه ، وهم غالباً من الأثرياء ، ولا يحتاج إلى كثير من المعاناة فى ضبط اتجاهات الحوافز الضريبية والمالية نحوه ، بما يحقق الهدف المباشر منها ،

سواء لتمييز البناء فى مناطق دون غيرها ، أو لإعفاء مبان أخرى لازمة لاجراض سياسية أو اقتصادية أو إجتماعية.

ولتحقيق التوازن بين الخشية والإقدام يجب أن يكون النظام الضريبي واعياً فى أحكام فرض الضريبة على هذه العقارات ، مما يتطلب فهم الاتجاهات التشريعية المعاصرة فى تحديد المعاملة الضريبية للعقارات المبنية ، ومدى استفادة المشرع المصرى منها ، عند إصداره للقانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

خطة الدراسة

نتناول بالدراسة التحليلية لقانون الضريبة على العقارات المبنية المصرى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ مقارناً بالتشريعات الأخرى ، وذلك من خلال باب تمهيدى وأبواب خمسة ، نعرف فى الباب التمهيدي بماهى الضريبة العقارية واقتصادياتها وتطوراتها التشريعية ، ثم نتناول الأحكام التفصيلية للضريبة على العقارات المبنية من خلال الأبواب الآتية:

الباب الأول : نطاق الضريبة وسورها.

الباب الثانى : الحصر والتقدير والظعن .

الباب الثالث : الإعفاء من الضريبة ورفعها.

الباب الرابع : تحصيل الضريبة.

الباب الخامس: العقوبات.

الباب التمهيدي

ماهية الضريبة العقارية

تمهيد وتقسيم

تتميز الضريبة العقارية عن غيرها من الضرائب بأنها من أقدم صور الضرائب التي عرفت للبشرية^(١٤) ، إن لم تكن أقدمها على الإطلاق، كما أنها تفرض على واقعة امتلاك العقار أو الانتفاع به بصفة أساسية ، ويمكن أن يكون الحصول على الدخل من هذا العقار حقيقة أو حكماً مبرراً لفرضها ، ولقد شهد فن هذه الضريبة تطوراً على مر السنوات ، وتبنت إصلاحها المنظمات الدولية المعنية وخاصة البنك الدولي^(١٥) ، ظهر أثره في التشريعات الحديثة للضريبة ، مما يمكن استخلاص معايير لفرض الضريبة تأثر به المشروع المصري في القانون الأخير رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

ويرجع ذلك إلى ما لهذه الضريبة من تأثيرات اقتصادية على المجتمع كله. ونقسم هذا الباب إلى فصلين :

الفصل الأول : التعريف بالضريبة العقارية وتاريخها.

الفصل الثاني: اقتصاديات الضريبة العقارية.

(١٤) يتنازع التاريخ الضريبي الرأي في أي الضرائب العقارية أقدم ، حيث تذهب بعض الآراء إلى أن الضريبة العقارية هي أقدم الضرائب التي عرفت للبشرية ، بينما يرى آخرون أن الضريبة الجمركية هي أقدمها على الإطلاق . ويذهب آخرون إلى أن الضريبة على الأطعمة المطهورة بالزيت التي فرضها الفراعنة هي أقدم الضرائب في التاريخ راجع: Charles Adams : For Good and Evil , The Impact of taxes on the course of civilization, Madison Books, 1993.

(١٥) انظر على سبيل المثال : William Dllinger: Urban Property Tax Reform , Working paper no. WPS/110, 1999, and: Robert Maurer and Ann Pougam : Reform Toward Ad volerm Property tax in Trasition, 2003.

الفصل الأول

التعريف بالضريبة العقارية وتاريخها

يختلف تعريف الضريبة العقارية باختلاف وعائها ، والخلاف حول طبيعتها ، تبعاً للمراحل التاريخية التي شهدت تطورها .

ولبيان ذلك نقسم هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : التعرف بالضريبة العقارية .

المبحث الثاني : تاريخ الضريبة العقارية.

المبحث الأول

التعريف بالضريبة العقارية

ماهية الضريبة العقارية

تفرض هذه الضريبة عادة على قيمة العقار المملوك، وتتحدد قيمتها في وقت معين أو عند وقوع حدث معين.

وأن السمة الشائعة لهذه الضريبة أنها سنوية ، وتفرض على أساس القيمة المفترضة للعقار .

وقد تتحدد الضريبة على العقارات التي تشمل الأرض والبناء ، أو على قيمة الأراضي *Land Value Tax* وحدها دون المباني ، وتعرف بالقيمة

غير المحسنة *unimproved value*، ونعني بالأرض هنا ، المعنى الاقتصادي الذي يشير إلى كل الثروات أو الموارد الطبيعية . وهو اتجاه يتمشى مع الفكر الاقتصادي الذي ساد ربحاً من الزمن ^(١٦) ، معتقداً أن هذه الضريبة لا تشوه العلاقات الاقتصادية . على اعتبار أنه لما كانت الأرض ليست منتجة للعمل ، فإنه يجب أن تفرض عليها الضريبة وحدها .^٢

أما ضريبة العقار *Real State Tax* التي تفرض على الأصول الثابتة من أرض أو مبان ، أو أحدهما ، فتتميز عن الضريبة التي تفرض على الأموال الشخصية *Personal Property Tax* التي تمتد لتشمل بعض المنقولات المهمة التي يحوزها الممول ، كالسيارات والقوارب وبعض الأجهزة أو المقتنيات الفاخرة التي تدل على ثراء الشخص وتصلح لأن تكون وعاء للضريبة . وتطبق الضريبة على الأموال الشخصية في العديد من مناطق العالم ، وخاصة في معظم الولايات الأمريكية .

ويمكن أن تفرض على العقار ضرائب أخرى كضريبة الدمغة التي تفرض عند تغير ملكيته ، والضريبة على الموارث التي تفرض على عقارات المتوفين .

كما تختلف هذه الضريبة عن غيرها من الفرائض المالية التي يقع عبؤها على العقار أو ملكه أو المنتفع به ، فهي ضريبة عامة ، تمول الخزانة العامة أو خزانة الحكومات المحلية التي تقع فيها هذه العقارات ، بخلاف الفرائض الأخرى التي تفرض بمناسبة غرض معين أو لإنفاقها على مجالات محددة كرسوم النظافة أو إشغالات الطريق .

ومن هذه الفرائض :

(١٦) Dick Netzar : *Economics of the property Tax*, 1996.

أ- فريضة الربط الخاص

يشير اصطلاح الربط الخاص *special assessment* في الولايات المتحدة إلى ضريبة الخدمات التي تفرضها الحكومات المحلية على مجموعة معينة من العقارات التي تستفيد من المشروعات العامة. وتفرض هذه الضريبة على مناطق جغرافية محددة تعرف بمناطق الربط الخاص (*Special Assessment District (SAD)* ، وهي المناطق التي تستفيد مباشرة ، و لوحدتها ، من المشروعات العامة التي أقامتها الدولة^(١٧) .

وقد أجاز القضاء الأمريكي^(١٨) للحكومة أن تلزم ملاك العقارات التي تقع في مناطق جغرافية معينة بفريضة الربط الخاص ، لأن أصحاب هذه العقارات استفادوا على نحو خاص بتلك المشروعات العامة. ومن أوضح الأمثلة على تلك الفريضة أن هذه الضريبة تفرض على العقارات الكائنة في المناطق التي قامت الحكومة بتوصيل المياه أو الإنارة إليها ، أو افتتحت بها قسماً للشرطة أو مركزاً للمطافئ ، أو رصفت طرقها ، مما جعلها تستفيد ومباشرة من هذه النفقات ، فزادت قيمة عقاراتهم بسبب هذه المشروعات العامة دون أن يكون لملاك هذه العقارات يد في هذه الزيادة. وتعرف هذه الفريضة لدى كتاب المالية العامة بالإتاوة *Royalty* ، لأنها بمثابة مبلغ إجباري يدفعه أصحاب العقارات إلى الدولة نظير قيامها بمشروعات عامة تسببت في تحقيق دخل مباشر لهم أو زادت في قيمة ثرواتهم العقارية دون أن يتكبدوا جهداً أو مالاً خاصاً بهم .

(١٧) *Black's Law Dictionary* , Sixth edition, 1990, p. 117.

(١٨) *Dosedle V. City of Home Lake*, Minn App. 44N.W.26 751 , 755.

وتختلف هذه الفريضة عن الضريبة العقارية في أن الضريبة العقارية بمثابة ضريبة على القيمة *Ad Valorem Tax* ، وهي ضريبة عامة تتحمل بها كافة العقارات في جميع المناطق، ولا ترتبط بإقامة مشروع معين ، وتستخدم حصيلتها في تمويل النفقات العامة للحكومة المركزية وحكومات المحليات ، أو لكليهما، بغض النظر عن استفادة الممولين مباشرة من هذه النفقات . وقد يكون وعاء الضريبة العقارية الأموال العقارية فقط ، أو الأموال العقارية وغير العقارية ، ويعتمد في تقدير قيمتها الدخل الناتج عن العقار أو القيمة المقدرة للعقار .

أما فريضة الربط الخاص أو الإتاوة فهي تفرض على عقارات معينة تقع في مناطق جغرافية محددة ، ولا تلزم بها العقارات الكائنة في مناطق أخرى ، كما أنها ترتبط بالمنفعة المباشرة التي عادت على العقارات الخاضعة من المشروعات العامة التي قامت بها الحكومة ، ويعتمد في تقديرها على الزيادة في القيمة التي طرأت على العقار بسبب المشروع العام ، وكأنها تمثل حصة الحكومة في زيادة العقار الراجعة إلى قيامها بالمشروع.

وهكذا تعتمد الضريبة العقارية على مبدأي العمومية والعدالة أو المساواة، فهي تفرض على كافة العقارات إلا ما يعفيها القانون لاعتبارات يقدرها ، كما أنها تحمل أرياب العقارات التي تدر نفس الدخل أو تقدر بذات القيمة نفس الضريبة التي تتحملها العقارات الأخرى في جميع المناطق.

بينما تعتمد فريضة الربط الخاص أو الإتاوة على مبدأي النسبية والمنفعة ، فهي تفرض على نسبة أو عدد معين من العقارات، انتفعت مباشرة بالمشروعات العامة التي قامت بها الحكومة.

ومع ذلك فإن هذه الفريضة لا تخلو من النقد فهي تخص العقارات التي وقعت في محيط المشروع العام بعبئها ، وكأن هذه العقارات هي وحدها التي

انتفعت بهذا المشروع دون غيرها من أفراد المجتمع ، وهذا غير صحيح ، نظراً لأن لكل مشروع عام منفعه العامة التي تغيد الجميع دون إمكان تخصيصها لأفراد معينين ، فتعبيد الطرق وإنشاء أقسام الشرطة ومراكز الإطفاء، مثلاً، لا تقتصر خدماتها على أصحاب العقارات القريبة منهم ، وإنما تمد يد العون والخدمة لجميع من يطلبها من الملاك والمستأجرين لهذه العقارات ولغيرهم من المارة .

كما أنه يصعب تحديد قدر الزيادة التي عادت على كل عقار بالفعل بسبب إقامة هذا المشروع ، إلا بتقييم قيمة العقار قبل إقامة المشروع مباشرة ، ثم تقييمه بعد إقامته . مع ملاحظة أن هذه الزيادة تظل زيادة غير حقيقية طالما لم يتصرف أصحاب العقارات فيها بالبيع بعد إقامة المشروع ، أما أصحاب العقارات الذين لم يتصرفوا فيها بالبيع وظلوا يشغلونها بأنفسهم لم يستفيدوا من هذه الزيادة بالفعل . وحتى الذين قاموا بتأجيرها فهم استفادوا بزيادة الأجرة ، ولكنها زيادة تكون بسيطة مقارنة بالإتاوة التي تفرضها الحكومة بسبب المشروع العام ولمرة واحدة .

ب- ضريبة المجلس

تسود ضريبة المجلس *Council Tax* أو ضريبة البلدية في كل من إنجلترا واسكتلندا وويلز ، ويدفعها بعض المقيمين إلى الحكومة المحلية . وتقررت هذه الضريبة عام ١٩٩٣ وفقاً لقانون مالية الحكومة المحلية الصادر عام ١٩٩٢ *Local Government Finance Act 1992* . وقد حلت هذه الضريبة محل فريضة المساهمة *Community Charge* أو ضريبة الفردة *Poll Tax* التي قررتها حكومة ناتشر .

وتقوم هذه الضريبة على تصنيف المساكن وتقسيمها لثمانية أقسام ، تبعاً لقيمتها المقدرة ، بحيث تفرض ضريبة واحدة على كل العقارات التي

تقع ضمن التقسيم أو التصنيف الخاص بها. ويتحمل عبء الضريبة الأشخاص البالغون المقيمون في العقار ، فإذا كان من يشغل العقار شخصاً أجنبياً بمفرده حق له أن يتمتع بخصم يعادل ٢٥% من القيمة المقدرة للعقار. وتنتقد هذه الضريبة لأنها غير عادلة ، إذ أنها لا تأخذ في الحسبان المقدرة على الدفع *Ability-to pay* التي تختلف من شخص لآخر، لأن القيمة المقدرة للعقار قد تعطي بعض الدلالة على ما يحوزه من ثروة ، ولكنها دلالة غير قاطعة على هذه الثروة ، فقد يكون العقار هو ما يملكه من حطام الدنيا فقط، أو أن ما يحوزه من دخل فعلى يقل كثيراً عن عقارات تدفع ضريبة أقل ، أو حتى بالنسبة لمن لا يملكون عقاراً.

كما أن هذه الضريبة غير ملائمة لمن يشغلون عقاراً يمتلكون نسبة منه ، وقد لا يملكون شراءه أو امتلاكه بالكامل وبالقيمة التي تقدرها الحكومة.

كما تغيب العدالة في فرض هذه الضريبة لأن التقسيم التحكيمي الذي تتبعه الحكومة في تصنيف العقارات يؤدي إلى أن الضريبة التي تفرض على العقارات الواقعة في القسم (H) مثلاً تزيد ثلاثة أضعاف عن الضريبة التي تفرض على العقارات الواقعة في القسم (A) ، بالرغم من أن الدخل الفعلي المتحقق من النوع الأول قد تقل كثيراً عن الدخل المتحقق من النوع الثاني.

ج : الضريبة على قيمة الأراضي

تعتبر الضريبة على قيمة الأراضي *Land value Taxation* أو الضريبة على قيمة الموقع *Site value Taxation* هي نوع خاص ^(١٩) من

(١٩) Fred E. Flodvary : Geo- Rent : A plea to public economists, *Eco Journal Watch*, Vol. 2, No. 1, April 2005, pp. 106- 132.

الضريبة العقارية ، والتي تلزم ملاك الأراضي بدفع الضريبة على أساس نسبة من القيمة المقدرة للأرض دون الإنشاءات أو التحسينات التي أُقيمت عليها ، فلا يعتد في حساب هذه القيمة بالمباني التي تقع على هذه الأرض والغرض من استخدام الأرض : مسكناً أو مصنعاً أو متجرأ... إلخ .

وتفرض هذه الضريبة عادة على الأراضي الفضاء التي لم يقم أصحابها بأية إنشاءات عليها ، وذلك لكي تستخدم الضريبة كوسيلة لمحاربة تصقيع الأراضي والمضاربة على أسعارها .

وتختلف هذه الضريبة عن الضريبة العقارية في أنها تفرض على نوع محدد من العقارات هي الأرض وحدها ، بينما تفرض الضريبة العقارية على العقار بمعناه الواسع ، شاملاً الأرض والإنشاءات والتحسينات التي تقام عليها . بل تمتد الضريبة العقارية - في بعض الدول - لتشمل بعض المنقولات سواء التي تستخدم لخدمة العقار (العقارات بالتخصيص) ، وبعض المنقولات الشخصية ذات القيمة كالذهب والأجهزة والآلات.

وقد استخدمت هذه الضريبة في العديد من الدول مثل تايوان وسنغافورة وهونج كونج وإستونيا ، وطبقته في الماضي دول عدة منها اليابان والدانمارك ، كما طبقت جزئياً في بعض مدن أستراليا.

وتستند هذه الضريبة (٢٠) إلى الفلسفة القائلة بأن جميع المواطنين شركاء في الثروة الطبيعية للعالم ، وأن الأرض أحد أهم هذه المصادر ، وإن الضريبة على الأرض ممن يملكها بمثابة تعويض لأفراد المجتمع الذين يملكون حصّة من هذه الأرض ولكنهم تنازلوا عن استخدامها لمالك الأرض الذي يدفع هذه الضريبة .

(20) Robert V. Anderson (ed.) : *Land Value Taxation around the world*, 2000.

كما أن هذه الضريبة تمثل المقابل الذى تحصل عليه الحكومة مقابل الخدمات التي تؤديها لهذه الأرض غير المنتجة ، ومنها توفير الحماية لها ، وتحسين قيمتها بمد المرافق الأساسية للمنطقة التي تقع فيها .

ومع ذلك فإن هذه الضريبة لا تخلو من مشكلات ؛ فهي تفرض على وعاء غير مستغل ، وهو الأرض ، التي تحسب الضريبة على قيمة افتراضية لها لم يكتسبها الممول بالفعل ، وأن إلزامه بأداء الضريبة سنوياً قد يجبره على التصرف فى عقار تصرفاً لا يرغبه ، وإلا كانت الضريبة تآكلًا لقيمة الأرض على مر السنوات لا يجوز.

ولعل هذه الانتقادات هي التي أدت بالمحكمة الدستورية العليا فى مصر بالقضاء بعدم دستورية فرض الضريبة على الأرض الفضاء.

٥- ضريبة المرافق والتسهيلات المحلية

تقررت ضريبة المرافق أو التسهيلات المحلية *The local facilities tax (taxe locale d'équipement)* فى فرنسا^(٢١) لتمويل المرافق العامة الضرورية لإنشاء المباني ، ومن الممكن للبناء أن يساهموا فى تمويل المرافق العامة ، المطلوبة إنشاء مبانيهم ، ولكن الضريبة لا تنسب مباشرة إلى الإنفاق على المرافق العامة للبناء ، لأن وعاء الضريبة يتكون من تمويل غير عادى أو استثنائى على مستوى الوحدة الإدارية. ولذلك يمكن للوحدة الإدارية أن تستخدم الأموال المحصلة لأية أغراض تراها مناسبة .

ويعنى القانون فى فرنسا إنشاءات معينة من هذه الضريبة ، وهى الإنشاءات التي تستخدم فى تقديم الخدمات العامة ، والإنشاءات فى مناطق

^(٢١)Bernard BIZET:REAL ESTATE TAXATION AND LOCAL TAX POLICIES IN FRANCE, September 2004, CENTRE DE RECHERCHE RESEARCH CENTER, France, DR 04010

التمتية الخاصة التي تعرف في فرنسا ZACs (zones d'aménagement concerté

وتحسب الضريبة من قيمة التشغيل الكامل ، بما في ذلك قيمة الأرض ، ولتجنب صعوبات التطبيق فإن العبرة بقيمة العقار عند انتهاء بنائه ، فالقيمة تتحدد على أساس منطقة سطح الأرض التي تتمدد بفعل العمل ، وليست بقيمة المتر المربع . وسعر الضريبة المعتاد إلى ١% يمكن أن تزيد من ٢% إلى ٥% بقرار من مجلس المدينة. وتدفع الضريبة على قسطين متساويين خلال المدة ما بين ١٨ - ٣٦ شهراً من استلام تصريح البناء .

طبيعة الضريبة العقارية

الضريبة العقارية *property tax* هي في الأصل ضريبة على الممتلكات *excise tax* يدفعها مالك العقار ، أو غيره، على أساس قيمة العقار الخاضع للضريبة .

وتفرض هذه على أنواع عدة من العقارات ؛ منها الأراضي والتحسينات *improvements*، وبعض الأموال المنقولة التي تكون في خدمة العقار (العقارات بالتخصيص) ، أو التي تأخذ حكم العقار كالسفينة والطائرة مثلاً.

أما عندما ترتبط الضريبة بالمنفعة التي تعود على العقار أو صاحبه من فرضها فإن زيادة العقارات تؤدي إلى زيادة الإنفاق على السلع والخدمات العامة لتلبية طلبات المستهلكين لها ، الأمر (٢٢) الذي يجعل الضريبة على العقار نوعاً من رسوم الاستخدام *User Fees*

وقد منحت الحكومات المحلية في معظم الدول سلطة فرض الضريبة العقارية وتحصيلها ، أو الاستفادة من حصيلتها ، نيابة عن الحكومة

(22) H.Rosen : *Public Fainance* , Richard D. Irving , co. , Homewood, IL, 1985.

المركزية ، لكى تقوم كل حكومة محلية بدور الوكيل أو النائب الذى تفوضه الحكومة المركزية فى تقديم السلع والخدمات العامة ، ومن ثم وجب أن يتوفر للحكومة المحلية مصدر التمويل الذى يضمن تقديم هذه الخدمات والسلع .

ويعتد الحق فى فرض الضريبة العقارية أساساً على المنفعة الناتجة عن الخدمات المحلية التى تقدم إلى جموع المواطنين ؛ ذلك لأن ضمان تخصيص الموارد بكفاءة اقتصادية تستلزم أن يكون لكل خدمة أو سلعة عامة مقابلًا يجب أن يدفعه من يستفيد بها ، ولما كانت السلع والخدمات العامة لا يمكن منح المنتفعين بها من الحصول عليها لما تتمتع به من خاصية الركوب المجانى التى تعنى ببساطة أن كل من يدفع ومن لا يدفع سيتفيد بالخدمة أو السلعة إما لطبيعة السلعة أو الخدمة التى لا يمكن حصرها فى جماعات دون غيرها كخدمة الأمن والعدالة والقضاء ، أو أن مجرد إتاحتها لا تمنع الغير من الانتفاع بها ولو لم يدفع مقابلًا .

وتذهب بعض الآراء^(٢٣) إلى أن إسناد سلطة فرض الضريبة العقارية إلى الحكومات المحلية يعزز مبدأ الديمقراطية ، لأن مقابل هذه الضريبة ينفق على السلع والخدمات العامة التى تقدم إلى المواطنين فى الإقليم المحلى ، ومن ثم يسهل على مواطنى كل إقليم الحكم على أداء حكوماتهم من جودة السلع والخدمات العامة التى يقدمونها نظير الضريبة التى يدفعونها ، ومن ثم يمكنهم حسم اختياراتهم تجاه المرشحين منهم فى كل انتخاب.

(٢٣) Ch.M. Tiebout : A Pure Theory Of local expenditures , Journal of Political Economy , vol. 46, 1956, pp. 216- 224 .and :

- M. Olson : The principle of Fiscal Equivalence : Levels of government , American Economic Review , Papers and proceedings , Vol. 59, 1969, pp. 479-487.

وهذا القول يجعل الضريبة العقارية أقرب إلى الرسوم التي تدفع مقابل الخدمات التي يحتاجها المواطن ، مع أن هذه الضريبة يدفعها فقط القادرون على الدفع ، وهم فئة الملاك أو المنتفعين بالعقارات دون غيرهم من المقيمين في الإقليم ، وبالرغم من أن السلع والخدمات العامة تؤدي إلى جميع المواطنين أو المقيمين سواء منهم من كان مالكا لعقار أو منتفعا به ، أو غير ذلك . فضلاً عن أن الرأي المتقدم يجعل أمر التصويت وترجيح الرأي بشأن ممثلي المحليات بيد الأغنياء وأصحاب لثروة العقارية رغم أن التصويت عام للجميع.

المبحث الثاني

تاريخ الضريبة

فرضت الضريبة على ملكية العقارات منذ قديم الزمان ^(٢٤)، ولكن الضريبة العقارية الحديثة ترجع إلى نظام الإقطاع الذي خول امتيازات كبيرة لملوك أوروبا وملاك الأراضي خلال القرون الوسطى. وكان معيار فرض الضريبة يعتمد على ملكية العقار أو شغله لتقدير مدى مقدرة الممول على دفع الضريبة ، بالرغم من التأكيد على أن الضريبة تتعلق بالعقار ذاته.

وكانت إنجلترا - وكذلك فرنسا- قد طبقت ولمدة طويلة ، تبدأ من ١٦٩٥ ، ضريبة النوافذ *Window Tax* مما أدى إلى أن قام الملاك بإغلاق النوافذ بالطوب لتوفير مبلغ الضريبة ^(٢٥).

^(٢٤) Glenn Fisher: *History of property taxes in The United States* , EH. Net Encyclopedia, edited by Robert Whaples, Oct. 2002.

ثم طورت المملكة المتحدة هذه الضريبة للتحويل على القيمة الإيجارية السنوية للعقار كأساس لفرض الضريبة.

ولقد كانت وحشية النبلاء فى فرنسا (٢٦) وتطبيق القانون الطبيعى هى السائدة عند دراسة أحوال الضريبة العقارية قبل الثورة الفرنسية ، حيث كان الاعتقاد السائد بصحة نظرة الطبيعيين (ضريبة هنرى جورج) ، وأن الأرض هى أفضل وعاء لفرض ضريبة ، ويجب أن تكون هى الوعاء الوحيد ، لأن الإرادة الحقيقى ينتج عن الأرض ويعود إليها ، ومن ثم فإن على الدولة أن لا تتدخل فى النظام الإنتاجى اكتفاء بتحصيل الضريبة أو أجرة الأرض.

وبقيام الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ كانت حوالى ٨٠% من إيرادات الدولة من عائد الأراضى . وفى عام ١٨٠٧ وضعت حكومة نابليون ضريبة على الزيادة فى قيمة الأرض عند بيعها، ولكن هذا القانون لم يطبق بسبب الحرب

وفى عام ١٩٨٠ انخفضت إيرادات الأرضى إلى أن بلغت نسبتها حوالى ١٣% فقط فى إجمالى الإيرادات العامة.

(٢٥) عرفت ضريبة النوافذ *windows tax*، والتي تسمى أحياناً بضريبة الزجاج *glass tax* فى المملكة المتحدة ، ثم انتشر تطبيقها فى اسكتلندا وفرنسا، أثناء القرنين للمابع عشر والثامن عشر . وقد بدأ الأخذ بهذه الضريبة فى بريطانيا فى عهد الملك وليام الثالث ، حيث فرضت على المملكتن على أساس عدد النوافذ الموجودة بكل عقار ، لما تدل عليه وجود هذه النوافذ وتغطيتها بالزجاج على ثراء الممول أو قدرته على دفع ضريبة الدخل . وقد جاء اللجوء إلى هذه الضريبة كرد فعل لإحجام الممولين عن المبالغة بالإقرار عن الدخل المستحق للضريبة إلى الحكومة ، اعتقاداً منهم أن مثل هذا الإقرار لا يجوز ، لأن الحكومة بذلك تتطفل على حياتهم الخاصة .

ولقد تفاوتت ردود أفعال الممولين إزاء ضريبة النوافذ ، فعلى حين اعتبرها الأغنياء دليل ثرائهم ، واعتترف من الدولة على أنهم من ذوى الوجاهة والغنى ، فإن كثيرين آخرين عبروا عن كراهيتهم لها بوصفها ضريبة على النور والهواء *tax on light and air* . وكانت فرنسا قد طبقت هذه الضريبة خلال الفترة ممن ١٧٩٨ إلى ١٩٢٦ باسم ضريبة الأبواب والنوافذ *doors and windows tax* .

(٢٦) *Lacont (edito)r ; land taxation and land use , Vincent Renaud in Lincoln Institute Monograph, p3,1982 .*

وفى الدانمارك (٢٧) رفض ولى العهد فى عام ١٨٤٠ نظرية الطبيعيين ، ثم انقلب على عمه وصار ملكاً (هو الملك فريدريك) ، ودعا إلى منح مستأجرى الأرض حقوقهم ليتحولوا إلى ملاك للأرض ، كما أجرى إصلاحاً على الضريبة العقارية لتفرض على قيمة الأرض تبعاً لموقعها .

وبنهاية القرن التاسع عشر أصبح العدد من الفلاحين وأصحاب المناجم فى ولاية كاليفورنيا الأمريكية (٢٨) بدون مياه للرى ، لأن كبار مربى المواشى مثل هنرى ميللر *Henry Miller* امتلك مليون فدان ، وامتلك كل حقوق المياه على نهر كيرن *Kern* ، ونتيجة اعتراض الفلاحين على هذا الوضع أصدرت حكومة الولاية عام ١٨٨٧ قانون المكاتبه *Wright Act* ، الذى يسمح بموجبه لتجمعات الناس ، وبناءً على اقتراح شعبى ، بناء السدود والتقنوات لتحسين ظروف الرى فى مناطقهم ، مقابل التزام الفلاحين بدفع ضريبة نتيجة زيادة قيمة أراضيهم بسبب هذه المشروعات ، ولكن عبء الضريبة كان مرتفعاً فاضطر صغار الرعاة والمزارعين إلى بيع أراضيهم للأثرياء للتخلص من عبء الضريبة.

ويرجع نمو الضريبة العقارية فى الولايات المتحدة الأمريكية إلى الظروف الاقتصادية والسياسية فى الأساس (٢٩) ، فكانت الضريبة العقارية فى المناطق التجارية والزراعية مصدراً معقولاً للإيرادات الحكومية ، كما أن الضريبة العادلة على الثروة تتسجم مع فكرة المساواة .

(٢٧) Michael Selagi, *American Journal of Economics & Sociology*, Oct. 1994.

(٢٨) Jeffery J. Smith: *Where a tax reform has worked*, 28 case summaries.

(٢٩) Glenn Fisher: *History of property taxes in The United States*, *EH. Net Encyclopedia*, edited by Robert Whaples, Oct. 2002.

وعندما بدأت حرب التحرير كانت المستعمرات قد طورت نظام الضرائب ، واختلف نظام الضريبة من مستعمرة إلى أخرى ، وإن سادت في الواقع خمسة أنواع رئيسية حينئذ ، هي ضريبة الفرد أو الرؤوس *Capitation or Poll Tax* التي تفرض بمعدل ثابت على كل ذكر بالغ، وفي بعض الأحيان على العبيد.

وكانت الضريبة العقارية تعتبر من الضرائب المحددة التي تفرض بأسعار ثابتة على أموال معينة ، وأحياناً تفرض على القيمة.

أما الضرائب الذهنية *Faculty taxes* فتفرض على ناتج المجهود الذهني للشخص ، أو على أساس مدى مقدرة الشخص على اكتساب الدخل من مهارات بعينها . ثم الضريبة على الواردات (التعريفات *Tariffs*) التي تفرض على السلع المستوردة ، وأحياناً على السلع المصدرة ، خاصة الخمور.

وأثناء الحرب الأهلية ارتفعت معدلات الضرائب على المستعمرات مما جعل الضريبة مثار نقاش وسبباً لأعمال العنف ، وهجر المستوطنون الأسواق مدعين أن فرض الضريبة على أساس فدان الأرض غير عادلة ، وطالبوا بأن تفرض الضريبة العقارية على أساس القيمة .

وبعد انتهاء الحرب ، فرضت سبع ولايات ضرائب فردية موحدة ، وفرضت اثنتا عشر ولاية الضرائب على كل أو بعض الماشية ، كما فرضت الضريبة على الأراضي بطرق مختلفة ، إلا أن أربع ولايات فقط هي التي فرضت الضريبة على أساس قيمة العقارات.

وبناء على تعديل الدستور الأمريكي طبقت ضريبة عقارية عامة على كل الثروة العينية والشخصية المادية وغير المادية ، ويقوم عليها الموظفون المنتجون محلياً لتقدير القيمة السوقية للعقار . ولأن الضريبة كانت موحدة

وتفرض على كل عناصر الثروة كان على الممول أن يدفع مقابل الخدمات الحكومية التي يتمتع بها وفق نسبة تتلاءم وحجم ثروته.

وفى بداية القرن العشرين زاد النقد على الضريبة العقارية الموحدة ، إما للدعاء بعدم عدالته ، أو للصعوبات العملية فى تطبيقها بعد أن انتقل المجتمع من البيئة الريفية إلى المجتمع الحضرى ، حيث يغلب أن تكون الثروة فى المجتمع الريفى من الممتلكات العينية كالعقارات والمواشى والآلات فتكون الثروة والشخص شيئاً واحداً يعبر أحدهما عن الآخر ، بخلاف الحال فى المجتمع الحضرى حيث تضاف إلى الملكية الأصول غير العينية مثل الأسهم والسندات التي يمكن تداولها من فرد إلى آخر بسهولة ، ومن ثم يصعب الاعتماد على العقار وحده كأساس للوقوف على المقدرة الحقيقية لصاحبه. وبسبب هذه الظروف تزايدت الدعوة لإصلاح ضريبي شامل ، يأخذ فى حسبانته تطوير الضريبة العقارية.

ولقد اختلفت جهود إصلاح الضريبة من ولاية إلى أخرى، ولكنها اعتمدت على التقدير أو الربط المركزى ، وكثيراً ما خضعت الأموال غير المادية كالرهون لضريبة بأسعار منخفضة ، وفرضت بعض الولايات الضريبة بأسعار مختلفة تبعاً لنوع العقار.

وأدى الكساد الكبير عام ١٩٢٩ إلى زيادة متأخرات حصيللة الضريبة العقارية ، وقاوم الممولون بقوة محاولات بعض الولايات بيع عقاراتهم جبراً لاستئداء دين الضريبة ، مما أدى إلى تخفيض أسعار الضريبة ومنح إعفاء ضريبي للعقارات المشغولة بملكها . ولكن هذا الإعفاء تعرض لنقد كبير لأنه أدى إلى إعفاء عقارات كبيرة القيمة من الضريبة ، وتسبب فى تخفيض كبير فى الإيرادات الحكومة المتحصلة من هذه الضريبة.

وبعد الحرب العالمية الثانية ألغت العديد من الولايات إعفاء السكن المشغول بملكه من الضريبة ، وقررت بدلاً منه إعفاء ملاك المساكن ذوى

الدخول المنخفضة والمتوسطة من الضريبة ، ومعهم الممولون كبار السن والمعاقون.

وبموجب التعديل الثالث عشر للدستور الأمريكي تقيد فرض الضريبة العقارية ، وفرضت قيود على المحليات في تقدير الضريبة وربطها.

وكانت مستعمرة كياشو الصينية ^(٣٠) قد طبقت عام ١٩٠٠ الضريبة على قيمة الأرض بإيعاز من مندوب ألمانيا بالمستعمرة ، وذلك بواقع ٦ % من قيمة الأرض ، بهدف الحد من المضاربة في الأراضي .

وقد استخدمت حصيلة هذه الضريبة في تمويل الخدمات العامة ، ولكنها ألغيت بعد أن خسرت ألمانيا في الحرب العالمية.

وقد شهد الربع الأخير من القرن الماضي إصلاحات مهمة في الضريبة العقارية على مستوى العالم ، يمكن إيجازها ^(٣١) في الاعتماد عند تقدير الضريبة العقارية على القيمة الإيجارية السنوية للعقار أو القيمة الرأسمالية للأراضي والتحسينات ، مع التوسع في تعريف العقار الخاضع للضريبة لزيادة وعائها ، وتخفيض السعر ، وتبسيط إجراءاتها.

وتطبق حوالى ١٣٠ دولة الضريبة العقارية بأشكال وصور مختلفة ^(٣٢)، وإن اختلفت أهميتها النسبية بين الدول ، ولكنها تعتبر أكثر أنواع الضرائب المحلية أهمية في الدول النامية ^(٣٣) .

^(٣٠) Michael Selagi, *American Journal of Economics & Sociology*, Oct.1994.

^(٣١) Roy W.Bahl and Johannes F.Linns : *Urban finance in Developing Countries*, The World Bank , Oxford University Press, 1992.

^(٣٢) Joseph K. Eckert , Robert J. Goudemans and Richard R. Almy : *property appraisal and assessment administration* , The International Association of Assessing Officers, 1990, p. 6.

^(٣٣) Roy W.Bahl and Johannes F. Linn : *Urban Public Finance in Developing Countries*, Oxford University Press , 1992, p. 92.

تاريخ الضريبة العقارية فى مصر

تعتبر الأرض وعوائدها من أقدم مصادر الثروة ، ولذلك خضعت للضريبة عند الفراعنة فى مصر القديمة (٢٤) ، ووفقاً لما ذكره ما سييرو فى كتابه : تاريخ شعوب العالم القديم كانت ملكية الأرض فى يد فرعون مصر ، ثم تنتقل إلى أيدي الملتزمين من المدنيين أو الكهنة ، وأن أصحاب الأرض يدفعون ضريبة عقارية بنسبة من مساحة الأرض وتبعاً لنوع التربة. ولقد كانت الإيرادات للضريبة عينية ، قبل وجود النقود، تأخذ شكل نسبة من المحاصيل ، وكان الكتبة يحتفظون بسجلات عن الأرض ، لتقدير قيمتها تبعاً لمساحتها وطبيعتها ، وكان الفلاحون هم الممولون غالباً لهذه الضريبة ، بينما كان الكهنة يعفون منها.

وكانت مصر فى عهد الدولة الإسلامية تؤدى الخراج عن الأرض أو العقار ضمن جملة الإيرادات العامة التي تمول بها خزانة الدولة ، ولما دخل نابليون مصر قائداً للحملة الفرنسية شرع فى وضع نظام للضرائب العمومية ، وكانت البداية بإنشاء مصلحة الأملاك الأميرية والتسجيل ، والتي عهد إليها تحصيل الضرائب الجديدة التي سميت برسوم التسجيل ، وإن كانت فى حقيقتها ضرائب على العقار . ولم يكن يعتمد ملكية الشخص لأى عقار إلا إذا تم تسجيله ودفع الرسوم المقررة عنه ، وأن العقارات التي ييمضى عليها زمن معين ولم تسجل تصبح من أملاك الحكومة (٢٥).

(٢٤) Richard Henry Carlson : *A brief history of Property Tax* , A paper presented to IAAO Conference on Assessment Administration in Boston, USA, 1 st.Sep. 2004.

(٢٥) عمر طوسون : مالية مصر منذ عهد الفراعنة إلى الآن، مكتبة مدبولى ، الطبعة الثانية ، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٦٦، ص ١٢٣، ص ١٢٤.

ويرجع علماء الحملة الفرنسية^(٣٦) نظام الالتزام الذى طبق فى مجال الضريبة أيام المماليك فى مصر إلى أيام الفراعنة، حيث يشبه إلى حد ما ما ورد على لسان المؤرخ الشهير هيرودوت : " وقال لى الكهنة أيضاً أن الملك سيزوستريس قد أمر بتقسيم الأرض مخصصاً لكل واحد قسماً متساوياً ومربعاً يعطى له كيفما اتفق ، كل وقسمته، بشرط أن يدفع للملك كل عام على الأقل ضريبة محددة بشكل دخله".

وأن هذه الطريقة ورد لها شبه فى سفر التكوين حيث أضاف موسى بعد أن قص الطريقة التي اتبعها يوسف حتى يجعل من فرعون ملكاً لكل الأراضى قائلاً : " ومن ذلك الوقت وحتى اليوم يدفع إلى الملك فى كل أنحاء مصر خمس دخول الأرض ". ويحدث هذا كما لو كان قانوناً ، فيما عدا أراضى الكهنة التي ظلت معفاة من هذا العبء.

وكانت الضريبة التي يتعين على الفلاح المصرى أن يدفعها فى عهد المماليك^(٣٧) إلى الملتزم تعرف بالمال الحر، وهى أكبر من ضريبة المال الميرى، والتي تسدد من ضريبة المال الحر للسلطان ، وما يتبقى من المال الحر ، ويطلق عليه اسم الفايز (الفائض) ، يكون من حق الملتزم .

ولقد تقرررت ضريبة الميرى على يد السلطان سليم الأول وخليفته، ولكنهم قرروا حساب الميرى بالنسبة للقرية كلها لا على حساب فدان الأرض . واقتسم الملتزمون فيما بينهم مهمة تحصيل الضريبة بحسب ممتلكاتهم ، ثم تطور الأمر إلى أن أصبح على الفلاحين عبء أداء ضريبة أخرى تسمى المضاف ، وقد كانت فى الأصل هدية يقدمها الفلاح إلى الملتزم

^(٣٦) راجع كتاب وصف مصر تأليف علماء الحملة الفرنسية ، ترجمة زهير الشايب ، المجلد رقم ٥ الجزء الثانى بعنوان : الحياة الاقتصادية فى مصر القرن الثامن عشر ، النظام المالى والإدارى فى مصر العثمانية ، مقال: الريف المصرى فى عصر المماليك العثمانيين ، تأليف لانكويه ، دار الشايب ، القاهرة ، ص ٣١- ص ٥٨ .

^(٣٧) المرجع السابق مبشرة ، ص ١٤- ص ١٩ .

ثم صارت التزاماً عليه بجانب ضريبة الميرى، ولذا سميت بالبرانى ، لأنها ضريبة غير اعتيادية أو إضافية.

ولم تكن المساجد خاضعة لضريبة الميرى ، ولا لأية ضريبة أخرى. وتستخدم حصيلة المال الحر التي يقوم الملتزم بجبايتها فى سداد المال الميرى ، وفى دفع الكشوفية التي تعطى للكاشف أو البك (حاكم الولاية) ، وفى تكوين الفائض وهو الدخل الخاص الذى يتبقى للملتزم.

التنظيم الحديث للضريبة فى مصر

يعتبر عام ١٨٤٢ هو بداية التنظيم الحديث لهذه الضريبة فى مصر ، إذ فرضت الضريبة على العقارات المبنية بمدينة القاهرة ، وعلى العقارات المملوكة للمصريين ، والتي يسكنها الأجانب بمدينة الإسكندرية ، وكانت تعادل شهراً سنوياً من إيجار المبنى (أى بواقع ١ : ١٢ من الإيجار السنوى) ، ثم وسع المشرع فى عام ١٨٥٤ من نطاقها ، وفرضت على العقارات المبنية بمدينة القاهرة ، والإسكندرية ودمياط ورشيد ، وامتدت إلى باقى البلاد بموجب الأمر العالى الصادر سنة ١٨٦٧.

وأعيد تنظيم هذه الضريبة بعد ذلك ، بمقتضى الأمر العالى الصادر فى ١٣ مارس ١٨٨٤ ، والذي ما لبث أن أوقف العمل به لإصرار الأجانب على عدم دفع هذه الضريبة بحجة ان العرف جرى فى مصر على عدم خضوعهم لها ، مما يشكل امتيازاً للأجانب على حساب المواطنين المصريين .

وبإلغاء الامتيازات الأجنبية عقب مؤتمر لندن ١٨٨٥ ، الذى وافقت فيه الدول الأجنبية على خضوع رعاياها للضرائب فى الدول الأخرى ، أعيد العمل بالأمر المذكور فى يناير ١٨٨٩ ، و الذى أبقى سعر الضريبة فى حدود

١:١٢ من الإيجار السنوى للمبنى، ولم يتغير هذا السعر إلا في عام ١٩٠٩ فأصبح ١٠% على المباني الكائنة بمدينة القاهرة.

وفى عام ١٩٥٤ صدر القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لينظم الضريبة على العقارات المبنية ، فألغى الأمر العالى الصادر في عام ١٨٨٤ ، وقرر أحكاماً جديدة بشأن هذه الضريبة .

ثم أجريت على ذلك القانون عدة تعديلات، وتأثر بقوانين أخرى مرتبطة به ، أهمها القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٥٥ ، بتنظيم المجالس البلدية ، الذى نزلت الحكومة بمقتضاه عن ضريبة المجالس البلدية الكائن في دائرتها العقارات المبنية الخاضعة .

ثم تأكدت الصيغة المحلية لهذه الضريبة بالقانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ ، حين خول للمجالس البلدية لمدن القاهرة والإسكندرية وبورسعيد بتقدير القيمة الإيجارية وتحصيل الضريبة ، أما باقى المحافظات فتتولى مصلحة الضرائب العقارية تقدير الضريبة وربطها ، على أن تسدد حصيلتها إلى مجالسها المحلية.

تقدير الضريبة العقارية المصرية

لقد تعرضت الضريبة العقارية في مصر لانتقادات عدة ^(٣٨)، نذكر منها:

١- أن الأرض يجب أن تكون وحدها هي محل فرض الضريبة ، لأنها هبة الله ، وإنتاجها هو نتاج المجتمع ، أما ما تغله المباني فهو من نتاج العمل ، وإعفاء إيراد المباني من الضريبة سوف يؤدي إلى زيادتها ، وبالتالي كثرة العمل فيها، وزيادة أجور العمال ، والإقلال من البطالة.

وهذا القول يمكن الرد عليه بأن الأرض ليست وحدها هي هبة الله تعالى إلى الإنسان ، كما أن ما تغله المباني ليس نتاج العمل فقط ، وإنما نتاج

(٣٨) انظر عرضاً لهذه الانتقادات والرد عليها في كمال الجرف: ص ٣٤٩-٤٤١.

العمل ورأس المال أيضاً ، وإذا كانت الضريبة تصيب الدخل الناتج من الأرض فمن المنطقي أن تصيب الضريبة إيرادات المبانى أيضاً.

٢- أن الأرض غير قابلة للزيادة ، وبالتالي فهي تخضع لنوع من الاحتكار ، وهي كسلعة محتكرة يجب أن تكون تحت إشراف الدولة لتنظيمها ، والحد من احتكارها ، لذلك كان فرض الضريبة ملائماً على الأراضي ، حتى تتمكن الدولة من رقابتها وتنظيمها ، أما المبانى فهي تخضع لقانون المنافسة الحرة ، ومن ثم فليست الدولة بحاجة إلى الإشراف عليها ورقابتها . ومن ثم فلا محل لفرض ضريبة على هذه المبانى.

ويمكن الرد على هذا القول بأن الأرض الزراعية في مصر ليست ثابتة ثباتاً يحول دون زيادتها ، إذ أن هناك من الأراضي التي تقع خارج شريط الوادي الضيق الذي يمكن استصلاحها واستزراعها ، على النحو المشاهد حالياً ، تحويلها إلى أرض زراعية مما يزيد من رقعة هذه الأرض ، كما يستطيع المالك في ظروف معينة نقل عبء الضريبة على المبانى نقلاً كلياً أو جزئياً إلى المستأجر.

٣- عدم فرض الضريبة على المبانى يؤدي إلى انخفاض قيمتها الإيجارية مما يوفر فرصة ملائمة للسكن بالنسبة للمستأجر ذي الدخل المحدود ، كما يجعل إيجار هذه المبانى أقل مما لو فرضت الضريبة عليها . وهذا يعني توفير فائض لدى المستأجر يمكن استغلاله في إنعاش القيمة الاقتصادية.

وهذا القول ليس صحيحاً على إطلاقه ، إذ لا يؤدي إعفاء المبانى من الضريبة حتماً إلى انخفاض القيمة الإيجارية ؛ بل إن هذه القيمة في ازدياد بسبب زيادة الطلب على المساكن مع قلة المعروض منها ، أو ارتفاع مستوى المعيشة أو زيادة معدل التضخم السنوي ، أو لموقع المسكن ، أو لغير ذلك من العوامل.

ومع ذلك فإنه يمكن استخدام هذه الضريبة كوسيلة لتحقيق أهدافها المالية بتوفير إيرادات للإدارة المحلية من ناحية ، وفي تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية من ناحية أخرى ، وذلك باستخدامها كأداة لتحقيق العدالة في توزيع الدخل ، أو جعلها أحد صور الحوافز الضريبية ، حين منح المشرع إعفاءات من أدائها لتشجيع بناء المساكن الشعبية أو منخفضة التكاليف التي يحتاج إليها معظم أفراد الشعب على حساب فرض الضريبة على المساكن الفاخرة أو ذات المستوى المرتفع .

٥- أدى التدخل التشريعي في الضريبة العقارية من خلال الإعفاءات والشروط التي تقررت في قوانين الإسكان المتعاقبة إلى تقليص دور الضريبة وتخفيض حصيلاتها، فضلاً عن اتجاه الحكومة في السنوات الأخيرة إلى ثبات التقدير العام (الذي يتم مرة كل عشر سنوات) من خلال إصدار قرارات بمد العمل بهذا التقدير إلى السنوات التالية دون القيام بتقدير فعلي ، مما أدى إلى ثبات وعاء الضريبة وعدم مواكبته للتغيرات في السوق العقاري^(٣٩).

وأخيراً صدر القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن^(٤٠) الضريبة على العقارات المبنية^(٤١) ، ليعيد تنظيم الضريبة العقارية تنظيمًا شاملاً .

(٣٩) مجلس الشورى: تقرير اللجنة المشتركة عن مشروع قانون الضريبة العقارية الجديد ، القاهرة، ٢٠٠٨ ، ص ٤ .

(٤٠) نشر هذا القانون بعد الجريدة الرسمية رقم ٢٥ مكرر (ج) بتاريخ ٢٠٠٨/٦/٢٢ .
(٤١) يلاحظ في هذا الصدد أن الحكومة كانت قد تقدمت إلى البرلمان بمشروع القانون حاملاً اسماً طويلاً أطلق عليه " مشروع قانون بإصدار الضريبة على العقارات المبنية وتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقانون نظام الإدارة المحلية الصادر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ " فرأى اللجنة المشتركة بمجلس الشورى أن هذا الاسم الطويل لم تعهده قوانين الضريبة ، وإن كان يستند إلى أنه قانون للضريبة على العقارات المبنية من ناحية ، ويتضمن تعديلاً لبعض أحكام قانون الضريبة على الدخل وقانون نظام الإدارة المحلية ، إلا أنه من الملائم حسيماً اقترح مجلس الشورى أن يكفي بأن يحمل اسم القانون : قانون الضريبة على العقارات المبنية ، باعتبار أن معظم أحكامه تتناول بالتنظيم هذه الضريبة ، وذلك قياساً على أن قانون الضريبة على الدخل ذاته رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والذي يحمل قصيراً ، يتناول كذلك إلغاء أو تعديل أحكام قوانين أخرى ، مثل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ، وقانون سوق رأس

ولقد تضمنت أحكامه العديد من النصوص المستحدثة لعلاج عيوب القانون الملغى ، ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية قدر المشرع أهميتها.

دوافع القانون الجديد

راعى القانون الجديد فى أحكامه الاعتبارات التالية^(٤٢):

١- توحيد وتنسيق أحكام الضريبة العقارية من التشريع التشريعى المواكب لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حيث يلزم تطبيقه مراعاة الأحكام ذات العلاقة الواردة فى كل من قانون الإدارة المحلية وقانون الضريبة على الدخل وقوانين الإسكان المتعددة ، فأتى القانون الجديد ليحل المرجع فى فرض الضريبة العقارية هو هذا القانون وحده، وبالفرد الذى يحقق تيسير المعاملة الضريبية وضبط أحكامها.

٢- بيان الإجراءات المرتبطة بحصر الضريبة وربطها وتحصيلها ، فذكرت أحكام القانون إجراءات الحصر العام والسنوى ، والتظلم من التقدير ، أو الطعن على الضريبة من خلال لجان إدارية محايدة.

٣- مراعاة المراكز القانونية من خلال عدم المساس بأوضاع ملاك العقارات التى توجب وفقاً لقوانين الإسكان ذات الأجرة المحددة وفقاً لقوانين الإسكان ذات الأجرة المحددة غير القابلة للتعديل ، وذلك بعدم فرض الضريبة العقارية وفقاً للقانون الجديد إلا بعد تغيير تلك الأوضاع بانقضاء عقود الإيجار القديمة.

٤- إزالة التشوهات الاقتصادية فى السوق العقارى التى نتجت عن تطبيق القانون الملغى ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حيث لم تفرض الضريبة إلا على

المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ، ومع ذلك لم يتضمن قانون الضريبة على الدخل إشارة فى اسمه لهذين القانونين.

ولقد استجاب البرلمان بمجلسيه لهذا الاقتراح ، وصدر القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ حاملاً اسم قانون الضريبة على العقارات المبنية .

(٤٢) مجلس الشورى، ص ٥، ص ٦ .

عقارات كائنة بمناطق محددة دون غيرها . وقد ترتب على ذلك إعفاء الكثير من العقارات المبنية الكائنة فى مناطق سياحية أو مجتمعات عمرانية جديدة ، على الرغم من ارتفاع مستواها العمرانى أو ارتفاع مستوى دخل ملاكها . الأمر الذى دعا القانون الجديد إلى مد نطاق أحكامه إلى هذه العقارات جميعها ، تحقيقاً للمساواة والعدالة الضريبية ، والحد من المضاربة على العقارات.

٥- العمل على أن تساهم الضريبة العقارية بحصيلة ملائمة للثروة العقارية بمصر ، فتزيد الحصيلة المتوقعة بسبب زيادة وعائها ونطاق الخضوع لها . فضلاً عما تحققه هذه المساهمة فى حث أصحاب العقارات الشاغرة أو غير المستعملة إلى تأجيرها ، مما يودى إلى الحد من أزمة الإسكان ، وزيادة عرض العقارات القابلة للتأجير.

٦- تشجيع المكلفين المتهربين من الضريبة على الالتزام بالقانون من خلال استحداث أحكام العفو الضريبى والتصالح فى الجرائم الضريبية ، وهى أحكام لم تعرفها الضريبة العقارية من قبل.

٧- تحول الضريبة العقارية من ضريبة محلية ربطاً وتحصيلاً إلى ضريبة عامة مركزية ربطاً وتحصيلاً ، بما يمكن وزارة المالية من توحيد قواعد تطبيق القانون والرقابة الفعالة على تنفيذه وتحقيق المرونة الكافية فى توزيع حصيلاتها على المحافظات ، بما يتلاءم وحاجة كل محافظة لهذه الإيرادات بدلاً من انفراد كل محافظة بتحصيل الضريبة على العقارات الكائنة بها.

الفصل الثانى

اقتصاديات الضريبة العقارية

تعتبر الضريبة العقارية من أهم الإيرادات العامة التي تستخدم لتمويل الإدارة المحلية . وتختص بفرضها وربطها وتحصيلها كثير من الحكومات المحلية فى الدول التي تتمتع فيها للمحليات باستقلال مالى عن الحكومة المركزية ، ينتج (٤٣) لها تقدير هذه الضريبة والرقابة على تنفيذها بالصورة التي تلائمها، وذلك لحاجة الحكومات الحلية إلى مصادر ذاتية لتمويل نفقاتها التي تمكنها من تقديم الخدمات العامة للمقيمين على أرضها بالجودة الملائمة .

وتركز أدبيات المالية العامة (٤٤) على أن الضريبة الأمثل *optimal taxation* هي التي تقلل التشوهات الاقتصادية ، وتكون محايدة بمعنى أنها لا تؤثر فى تخصيص الموارد ، فلا يودى فرض الضريبة إلى تخفيض استهلاك سلعة معينة ، أو تخفيض حجم الاستثمارات المتجهة إليها ، وخاصة عندما تكون هذه السلعة مرنة.

وبالنظر إلى الضريبة العقارية فإنها تكون مقبولة اقتصادياً عندما يكون الطلب على العقار غير مرن (٤٥)، لأن فرض الضريبة أو زيادة معدلاتها فى هذه الحالة لن يقلل الطلب على العقار بصورة ملموسة ، ومن ثم لا

(٤٣) Richard M.Bird , Robert D. Efte and Christine L. Wallich (eds.): *Decentralization of the Socialist State , Intergovernmental Finance in Transition Economies Regional and Spectral Studies*, The World Bank , Washington D.C., 1995, p. 13.

(٤٤) F.Ramsey: *A contribution to the theory of taxation*, *Economic Journal*, vol. 37, 1927 , pp. 37-47.

(٤٥) H.Rosen : *op.cit.*

هذه الحالة لن يقلل الطلب على العقار بصورة ملموسة ، ومن ثم لا ينخفض حجم الاستثمارات العقارية في الدولة.

أما إذا كان الطلب على العقارات مرناً ، فإن ^(٤٦) زيادة سعر الضريبة على العقارات أو زيادة عبتها لن يكون له أثر مباشر أو على المدى القصير في زيادة أسعار العقارات بمقدار الضريبة المرتفعة ، حيث لن يكون أمام الملاك الوقت الكافي للتأثير على السوق العقاري لنقل عبء الضريبة على المشترين أو المنتفعين ما لم يكن عقد الإيجار أو الانتفاع يسمح بذلك . ولكن على المدى الطويل فمن المتوقع أن ينقل المستثمرون جزءاً من أموالهم المخصصة للاستثمار العقاري إلى مجالات أخرى أقل عبئاً وأكثر ربحاً ، مما يقلل من تخفيض العرض العقاري ، وبالتالي يكون المجال متاحاً أمام زيادة قيمة العقارات بسبب الضريبة.

كذلك فإن الضريبة على العقارات المبنية التي تأخذ بقيمة العقار لا بالدخل الناتج عنه تؤثر على الامتداد العمراني *urban sprawl* الذي يعد تطوراً طبيعياً لزيادة السكان ، وتزايد الطلب على العقارات ، مما يؤدي إلى زحف المباني على المناطق الملاصقة بالمدن وإنشاء مجتمعات جديدة . لذا فإن فرض الضريبة على العقارات المبنية الجديدة أو التحسينات التي تحدث على العقارات القائمة بالفعل بسبب التنمية التي شهدتها المناطق الجديدة من مرافق وبنية أساسية قلّمت بها الحكومة ، أو أجراها الملاك لزيادة قيمة عقاراتهم سواء عند البيع أو التأجير ، وارتباط الضريبة العقارية بهذه القيمة تعني أن الضريبة العقارية تمثل عقاباً على بناء المساكن أو تطويرها ، الأمر

(٤٦) William Diling: *Urban property taxation in Developing Countries* , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988

الذى يخشى منه أن تؤدي الضريبة العقارية إلى التأثير السلبي على حركة البناء والإنشاءات مع حاجة السكان لها .

ومن ناحية أخرى فإن النظر إلى الضريبة العقارية على هذه العقارات وما أجرى عليها من تحسينات يمكن أن تستخدمه الدولة كوسيلة حافزة للتوسع العمراني في مناطق معينة ، فتقرر إعفاء من هذه الضريبة أو تخفيفاً لها إذا كان العقار مقاماً في منطقة عمرانية جديدة ، أو على أرض صحراوية بقصد تعميرها وتتميتها ^(٤٧)، بخلاف الضريبة الأكبر سعراً التي تفرض على العقارات المقامة في التجمعات القديمة والمدن المكتظة بالسكان أو التي تعتدى على الأرض الزراعية أو تقتطع من الحزام الأخضر للمدن.

ويرى بعض الباحثين ^(٤٨) أنه من مصلحة المجتمع أن تتولى الحكومة المحلية مهمة تحصيل الضريبة العقارية للإتفاق على الخدمات التي تقدمها هذه الحكومات على المقيمين على أراضيها ، لأن ربط الضريبة بالخدمة من شأنه أن يحسن مستوى السلع والخدمات العامة التي تقدمها الحكومة للناس مما يعود بالنفع على المجتمع . إلى الحد الذي قد يؤدي إلى هروب بعض الاستثمارات خارج الدولة.

ولكن الزيادة في الضريبة العقارية على مستوى الدولة ككل ، لا على مستوى كل وحدة محلية ، لن يكون له هذا الأثر الكبير ^(٤٩)، فمن المتوقع أن

^(٤٧) كذلك استخدمت الحوافز الضريبية في الولايات المتحدة للحفاظ على طبيعة بعض الأراضي كالغابات والمزارع والفضاء المكشوف *open space* والأراضي المخصصة للترويح ، وذلك من خلال برنامج لتقرير معاملة ضريبية تفضيلية لملك هذه الأراضي ، لحفزهم على أن لا يغيروا من طبيعتها حتى لا يحرمون من المعاملة التفضيلية . راجع : Jane Malme : *Preferential Property Tax Treatment of Land* , Lincoln Institute of Land Policy , Working paper No. 93JMI/Cambridge, 1993

^(٤٨) G.Breman and J.Buchanan: *The power to Tax* , Cambridge University Press, Cambridge, 1980.

^(٤٩) Roy Bahi & Johannes Linn : *Urban public Finance and Administration in Less developed Countries*, Draft 1988.

تؤدي الزيادة في الضريبة على جميع العقارات إلى الهجوم على المجالات الاستثمارية الأخرى ، مما يقلل من العائد المتوقع منها ، ولن يجعلها أفضل حالاً من الاستثمار العقاري فيضطر المستثمرون إلى العودة مرة أخرى إلى سوق العقارات أو قبول الاستثمار فيه ، فيتوازن العرض مع الطلب من جديد ، ويعود الاستقرار إلى سوق العقارات . أي تهدأ الثورة الناتجة عن فرض الضريبة .

وحيثما يكون الطلب على السكن متأثراً بالضريبة العقارية فإنه يجب أن تكون هذه الضريبة مرنة تستجيب لمتغيرات الطلب حتى لا تؤدي إلى ركود سوق العقارات بسبب ارتفاع قيمة العقار بفعل الضريبة القاسية . ومن ناحية أخرى فإن إنفاق مبلغ الضريبة على المكان الذي توجد فيه هذه العقارات ، وذلك في صورة نفقات تحسن من الموقع ومن المرافق المتعلقة به ، من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قيمة العقار ، وزيادة الطلب عليه فتعود الفائدة على مالكي العقارات في صورة دخل متزايد ، وعلى الحكومة في صورة ضريبة أكبر ، وعلى السكان في صورة منفعة أفضل (٥٠).

ويرى هنري جورج Henry George الضريبة على الأرض هي الأكثر عدالة (٥١).

ويعتقد بعض الكتاب (٥٢) أنه ليس أمام المحليات من مورد وفير لتمويل السلع والخدمات العامة التي تنهض بها سوى فرض الضريبة على العقارات ، نظراً لما تتمتع به العقارات من خاصية الثبات والاستقرار في

(٥٠) E.Glosser : *the Incentive Effects of Property Taxes* , *Public Choice Review*, Vol. 89, 1996, pp. 93- 111.

(٥١) Henry Gorge : *Progress and Poverty* , *Robert Schalkenbach Foundation*, New York , 1935.

(٥٢) j.Maxwell ; *Financing state and local government* *The Brooking Institution*, Washington , 1965.

الأرض، ومن ثم فإنها تمتاز عن السلع وغيرها من أوعية الضرائب بأن فرض الضريبة على العقار لن يؤدي إلى مغادرة العقار ذاته الإقليم الذي يفرض هذه الضريبة ، اللهم إلا اللجوء إلى هدمه أو تخريبه ، وفي ذلك خسارة فادحة على مالكة ، ورغم ذلك فإن الهدم والهجر للعقار لا يمنع بعض الدول من فرض الضريبة عليه إذا كان نظامها القانوني لا يمنع من فرض الضريبة على الأرض الفضاء.

ولقد أدى خصم فائدة القروض العقارية من ضريبة الدخل إلى تخفيض تكلفة الحصول على السكن في الولايات المتحدة^(٣٣)، مما شجع على رواج السوق العقاري ، واتساع نطاق البناء في مجتمعات ومناطق جديدة.

ويجب أن يعزز تصميم الضريبة العقارية القدرة على محاسبة الحكومة فيما قدمته من ملح وخدمات عامة نتيجة فرض هذه الضريبة ، حتى تترسخ في الذهن العلاقة بين الضريبة والمنفعة العائدة منها^(٣٤) ، فلا يكون تحديد سعر الضريبة مغالى فيه بأكبر من هذه المنفعة ، ولا متدنياً عنها . أى يجب أن يكون السعر متوازناً ، وذلك بأن يتحدد سعر الضريبة بما يعادل تكلفة استهلاك الوحدة الأخيرة من السلعة أو الخدمة الممولة منها .

(٣٣) Joseph Gyourko and Richard Voith : Does the US tax treatment of housing promote sub urbanization and central city decline?, Working Paper No.97-13, Federal Reserve Bank of Philadelphia, 1709-1997.

(٣٤) Richard M.Bird and Thomas Tsiopoulos: User charge of Public Services , Potential and problems , Canadian Tax Journal , Vol., 45.PP.35-37.

الأهمية النسبية لحصيلة الضريبة المصرية

لوحظ أن حصيلة الضريبة على المباني قد قلت قيمتها فى الوقت الحاضر ، إذ لم تتجاوز ٠,٥% من إجمالى الحصيلة الضريبية للدولة فى النصف الأخير من القرن الماضى ، ويرجع ذلك لعدة أسباب (٥٥)، منها:

١- انخفاض القيمة الإيجارية السنوية التي تتخذ أساساً لربط الضريبة ، وثبات هذه القيمة لمسنوات طويلة ، بفعل المشرع الضريبي ، أو بسبب القوانين التي تنظم العلاقة بين بين المالك والمستأجر ، والتي لا تسمح بالامتداد القانوني لمدة طويلة.

٢- عدم حصر معظم العقارات الجديدة نتيجة عدم إبلاغ أصحابها عليها ، أو لعدم القيام بحصر المباني ، مما يؤدي إلى ضياع الضريبة المستحقة عليها.

٣- لا يتم تحصيل الضريبة بالشكل المنظم وفق المواعيد المقررة قانوناً ، لأسباب تتعلق بالإدارة الضريبة ، ولانخفاض الوعي الضريبي لدى الممولين.

ثم اتخذت حصيلة الضرائب علي العقارات المبنية اتجاهاً متزايداً خلال الفترة من ٩٧/٩٦ إلى ٢٠٠٥/٢٠٠٦ حيث تزايدت من ٩٥,٦ مليون جنيه عام ٩٧/٩٦ إلى ٩٨,٦ مليون جنيه عام ٩٨/٩٧ ثم انخفضت إلى ١,٩٥ مليون جنيه عام ٩٨/٩٩ ، إلى أن تجاوزت هذه الحصيلة في العام

(٥٥) انظر : د. السيد عبد المولى : المالية العامة المصرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ص ٤٧٦ ، وطارق عبد العال حماد: دور الضرائب العقارية فى التنمية الاقتصادية ، بحث قدم إلى المؤتمر الضريبي الأول ، جمعية الضرائب المصرية ، القاهرة، نوفمبر ١٩٩١، ص ١٠.

المالى ٢٠٠٤/٢٠٠٥ المليار جنيه بمبلغ بسيط ، بزيادة تقدر بحوالى ٤٠ مليون جنيه فقط عن العام السابق .

وبين تحليل حصيلة الضرائب على المباني^(٥٦) أن هذه الحصيلة قد تركزت في المحافظات الريفية والحضرية، والتي تضم: القاهرة والإسكندرية والسويس وبورسعيد، حيث تركز نحو ٨٨.٤ % في المتوسط من إجمالي حصيلة الضرائب في تلك المحافظات خلال الفترة من ١٩٩٦/٢٠٠٦ كما أن نصيب كل منطقة يختلف عن الأخرى.

وأوضحت الدراسة أن المحافظات الحضرية ظل نصيبها من حصيلة الضرائب على المباني محدوداً، حيث تراوحت النسبة بين ٥.٣ % عام ١٩٩٦/٩٧ و ٨.٦ % عام ١٩٩٩ ، ثم ١٧.٧ % خلال العام المالى ٢٠٠٥/٢٠٠٦.

كما أن حصيلة الضرائب العقارية تتفاوت حسب الإقليم الاقتصادي، حيث نجد أن إقليم القاهرة الكبرى أهم مصدر للإيرادات الضريبية، حيث ساهم بنحو ١٥.٧ %، يليه إقليم الإسكندرية بنصيب نسبى ١٤.٨ %، ثم قناة السويس بنحو ١٠.٤ %، والدلتا ٩.٧ %، شمال الصعيد ٧.٣ %، جنوب الصعيد ٤.٣ %، وأسيوط ١.٩ %، وقد اتخذ إقليم قناة السويس، وشمال الصعيد اتجاهات تصاعدياً.

وتمثل للضرائب العقارية أكثر من ٣٠ % في المتوسط من جملة الإيرادات السيادية لوحدات الإدارة المحلية، وتمثل ١٢ % من جملة الإيرادات الجارية للإدارة المحلية.

(٥٦) د. عبد الله شحلة خطاب: نظام الضرائب العقارية والإدارة المحلية في مصر : رؤية عامة ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، القاهرة ، ونشر موجز هذه الدراسة بجريدة الوفد عدد ٢٠٠٧/١٢/١.

وتبين أن أكثر من ٢٠ مليون عقار لا يخضع للضريبة سوى مليوني عقار ، وبذلك نجد أن أكثر من ٩٠% من العقارات القائمة غير مسجلة ، وغير خاضعة للضريبة ، وذلك نتيجة التشوهات في سوق العقارات المصري ، والتغيرات المستمرة في القانون المنظم للضرائب العقارية منذ عام ١٩٥٤ ، بالإضافة إلى استبعاد العقارات الفارغة بالساحل الشمالي من الضريبة ، مما أدى إلى ضياع مورد مالي رئيسي للمحليات .

مزايا الضريبة العقارية

١- يتميز وعاء الضريبة بأنه يعتمد على مصدر ثابت غير متقل أو لا يمكن تحريكه بسهولة غالباً ^(٥٧) ، وهو العقارات ، ومن ثم فإن احتمال التهرب منه ضعيف ، كما أن الخوف من إحداث تشوه اقتصادي نتيجة فرض الضريبة عليه ليس كبيراً ^(٥٨) .

ولا يقتصر الأمر على كون العقار وعاء ثابتاً للضريبة يصعب نقله ، بل إن هذا الوعاء في تزايد مضطرب بسبب أعمال العمران والتوسع في البناء لمواجهة زيادة السكان ، ولذا تحتل الضريبة العقارية المورد المهم من بين الإيرادات العامة التي تعتمد عليها الحكومات المحلية في الدول المختلفة . إذ

^(٥٧) Richard M. BIRD: *Rethinking Tax assignment , The need for better sub national taxes, Draft paper, Fiscal affairs Dept., IMF , Washington D.C. 1999 .*

^(٥٨) يعتقد بعض للكتاب أن الضريبة العقارية ينتج عنها تشوهات اقتصادية ، وخاصة عندما تميز الضريبة العقارات القديمة فتقرر لها إعفاء من الضريبة أو تخفيضاً في السعر المقرر لها ، وذلك على حساب العقارات الجديدة ، مما يجعل تطوير العقار أو بناء عقار جديد كالجرم يعاقب من قام به بجزاء هو فرض الضريبة عليه ، الأمر الذي يدعو ملاك العقارات إلى إهمالها ، وعدم تطويرها . ويزيد الأمر سوءاً عندما تعمل العقارات القديمة في المناطق العشوائية أو المكتظة بالسكان معاملة تفضيلية تجعل أصحاب العقارات المقامة في المناطق المجاورة لهم يتحملون نتيجة الضغط السكاني والتزامهم على الخدمات من ناحية ، ودفع الضريبة على عقاراتهم بعبء أكبر من الضريبة التي يتحملها ملاك العقارات في المناطق المكتظة بالسكان . راجع : C.Lowel Harriss : *The Economic Impacts of The Property Taxes Today, Schalkenbach Foundation , New York.*

تتراوح حصيللة الضريبة العقارية ما بين ٣ % إلى ٤ % من الناتج المحلي الإجمالي في كل من كندا والولايات المتحدة .

وتمثل الثروة العقارية في الدول النامية رقماً كبيراً في الناتج المحلي الإجمالي يصعب تحده نظراً لسيادة الاقتصاد غير الرسمي ، وبناء العقارات ومزاولة نشاطها خارج السجلات الحكومية، حيث بلغت تقديرات (٥٩) القيمة الإجمالية للمساكن التي يملكها الأفارقة بصورة غير رسمية والفلاحون عام ١٩٩٧ حوالي ترليون دولار ، أى ما يقارب ثلاثة أضعاف الناتج المحلي الإجمالي السنوى لدول جنوب الصحراء في إفريقيا.

وثبات العقار ، الذى هو فى نفس الوقت وعاء الضريبة، يجعل الضريبة العقارية مستقرة ، لأن التغير فيها أكثر بطئاً وأقل تغيراً عن أوعية الضرائب الأخرى كالدخل والمبيعات ، إذ يتأثر الدخل ورقم الأعمال أو حجم المبيعات تأثراً سريعاً بالتغيرات التي تطرأ على النشاط الاقتصادى مما يؤثر بدوره فى الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة ، بخلاف الضريبة العقارية التي تقدر قيمتها الخاضعة للضريبة لعدد من السنوات مما يوفر لها حصيللة ثابتة نسبياً ، لا تتغير إلا ببطء ، مما يجعل هذه الضريبة غير مرنة (٦٠) مقارنة بغيرها من الضرائب .

(٥٩) *Hernando DeSoto: Mystery of Capital, Basic Books, 2000.*

(٦٠) تقاس مرونة الضريبة العقارية بثلاث محددات رئيسية-هى الوعاء والسعر والحصيللة ، حيث لا يستجيب وعاء الضريبة (القيمة المقدرة للعقار) ولا معدل تقديرها، ولا حجم تحصيلها للتغير السريع الناتج عن تغير الظروف الاقتصادية.

أنظر : *Michel E. Bell : An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000.*

ومع ذلك فإن خاصية عدم المرونة التي تنسم بها الضريبة العقارية قد تكون ميزة فى ظل الكساد حيث تضمن عدم نقص الحصيللة غالباً بالرغم من انخفاض الدخل ، ولكنها تعتبر عيباً فى حالات الرواج حيث تخسر الخزانة العلة فيضاً من الحصيللة كان يمكن لها

٢- تعتبر الضريبة العقارية حيادية إلى حد ما تجاه القرارات الاقتصادية . ويقصد بحيادية الضريبة أنها لا تجعل المستثمر يغير من قراره الاقتصادي ليتوافق مع قانون الضريبة ، بمعنى ألا تكون الضريبة هي المحدد الأساسي لمزاولة نشاطه أو اختيار النظام الذى يتواءم معها .

وفى هذا الصدد اعتبرت الضريبة العقارية حيادية ، ذلك لأنها تفرض على العقارات بقيم تقدرها الإدارة الضريبية ، ويسرى هذا التقدير لعدد من السنوات ، ومن ثم لا يستطيع معظم ملاك العقارات تجنب هذه الضريبة على المدى القصير لصعوبة التصرف فى العقار أو تغيير النشاط الاقتصادى بسبب هذه الضريبة إلا بعد عدد من السنوات ، مما يعنى عدم تأثر الاستثمار العقارى بفرض الضريبة ، حيث يصعب تسهيل الأصول العقارية فى وقت قصير وإلا تعرض المستثمر لخسارة كبيرة ، كما أن خروج بعض المستثمرين من السوق العقارى بفعل الضريبة يكون محدوداً ويعوضه دخول مستثمرين جدد .

٣- يمكن أن توفر الضريبة العقارية حافزا قويا لدى الحكومة المحلية بأن (١١) تحسن خدماتها التي تعود بالنفع على العقار ومالكه أو المنتفع به، من خلال استخدام الضريبة فى تمويل هذه الخدمات وتطويرها . ذلك لأن حق الحكومة المحلية فى ربط وتحصيل الضريبة العقارية مقرون بمدى تقدمه من منفعة للمقيمين على أرضها ، فهى بذلك من الضرائب التي تطبق مبدأ المنفعة فى مجال الضرائب *the benefit principle of taxation* .

تحصيله ولو كانت تتبع أسلوب التقدير السلبى ، فتكتنص ضريبة وفيرة نتيجة زيادة قيم العقارات بسبب الزواج والانتعاش الاقتصادى.

(١١) Edward L. Glasser; *The incentive effects of property taxes on local governments*, National Bureau of Economic Research (NBER) Cambridge, Paper No. 4987, Jan. 1995.

ويرجع ذلك إلى ^(١١) أن الحكومة المحلية تؤدي للمواطنين نوعين أساسيين من الخدمات :

أولاهما : خدمات ذات طابع استهلاكي خاص ، يسهل تحديد ما يستهلكه كل فرد منها ، كالمياه والكهرباء والغاز . وهذه الخدمات تحصل الحكومة على مقابلها من كل فرد بقدر استهلاكه من خلال فاتورة تصدر بذلك .

وثانيهما: خدمات ذات طابع استهلاكي عام ، يصعب تحديد مقدار منفعة كل شخص منها ونصيبه من النفقة على هذه الخدمات ، مثل حماية الشرطة والوقاية من الحريق ورصف الشوارع وشق الطرق وتركيب الوصلات العامة للمجاري وإضاءة الشوارع وغيرها . وهذه الخدمات يمكن للحكومة أن تحصل على مقابلها ممن لديهم مقدرة على الدفع ، وأهمهم ملاك العقارات . ويكون المعيار في تقدير الضريبة قيمة العقار ووفقاً للمعدلات التي يحددها القانون.

وبذلك يرتبط فرض الضريبة العقارية بالخدمات العامة ، أي النفقة الضريبية مقابل المنفعة ، مما يجعل للمكلفين الحق في محاسبة الحكومة ومطالبتها بأفضل الخدمات^(١٢).

بل إن الضريبة العقارية قد تؤدي إلى تخفيض الضرائب الأخرى التي تفرضها الحكومة المحلية على السلع الأخرى ، نتيجة لوفرة الموارد المحلية التي تنتج عن الضريبة العقارية ، أو خشية أن يؤدي زيادة الضرائب على

(١١) Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management* , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, p. 6.

(١٢) William Dillinger : *Urban property tax Reform , Guidelines and Recommendations*, World Bank , Washington D.C., 1992, p. 2.

السلع الأخرى إلى تخفيض قيم العقارات فيقل بالتالى المورد المضمون للضريبة .

وتعتبر الضريبة العقارية من قبيل الضرائب التي تتركها غالباً الحكومة المركزية للحكومات المحلية لفرضها وتحصيلها ، فتخلق بذلك نوعاً من الربط بين الضريبة والخدمة التي تعود على الممول ، فتساهم فى مزيد من الاقتناع بها .

وإن السمة المحلية للضريبة العقارية تعنى أنها غالباً ما لا تتنافس بشأنها الحكومة المركزية مع المحليات ، مما يجعل عبئها منخفضاً على الممول ، أو أن فرصة الازدواج الضريبي بشأنها محدودة . ولا يعنى ذلك أن جميع الدول تدع هذه الضريبة للمحليات تنفرد بها ، بل إن من الدول من يحرص على استبقاء الضريبة العقارية تقديراً وربطاً فى يد الحكومة المركزية ، على أن تؤول حصيلتها أو الجزء الأكبر للمحليات كما هو الحال فى الصين وأندونيسيا على سبيل المثال .

٣- يمكن استخدام الضريبة العقارية فى تحقيق أهداف التحول الاقتصادى ، فلقد اتجهت الدول المتحولة اقتصادياً بعد انفصالها عن الاتحاد السوفيتى إلى فرض الضريبة العقارية وتنظيمها لأنها (٦٤) الطريق الذى يساعد فى الاتجاه نحو خصخصة العقارات التي تملكها الدولة ، سواء كانت هذه العقارات سكنية أو تجارية أو صناعية .

(٦٤) Ann Paugam: *Ad Valorem Property Taxation and Transition Economics , Europe and Central Asia Region (ECSIN) , Infrastructures Unite, Working Paper, No.9 June 28, 1999 , World Bank , Washington D.C.1999.*

٤- الضريبة العقارية تساعد في تحقيق العدالة ^(٦٥)، فمن المعلوم أن أصحاب العقارات هم الأكثر انتفاعاً بما تمده الدولة من مرافق أساسية ، وما تقدمه من خدمات لتحسين المناطق التي تقع فيها هذه العقارات ، حيث تزداد قيمتها تبعاً لما يتوافر لها من مرافق وبنية أساسية .

كما أن وجود هذه العقارات يحتاج إلى خدمات حكومية إضافية تتمثل في توفير خدمات الحراسة والتأمين ضد الحريق والسرقة ، بجانب ما يلزم من إضاءة للشوارع ورصف للطرق وصرف صحي وخلافة ، مما يكبد الحكومة المحلية نفقات يستلزم أن تمول من الضرائب . ومن العدالة أن يقوم على تمويلها ملاك هذه العقارات باعتبارهم المستفيدين أساساً بهذه النفقات ، إما لأن هذه النفقات ساهمت في زيادة قيمة عقاراتهم فزادت لديهم الإيرادات الناتجة عن البيع أو التأجير ، أو بحماية أصولهم العقارية من الضرر .

٥- الضريبة العقارية تعتبر من أقل أنواع الضرائب تكلفة بالنسبة للممول ^(٦٦) . فهي ، بخلاف الضريبة على دخل النشاط التجاري والصناعي والمهني والضريبة العامة على المبيعات ، لا تلقى على الممول عبء الربط الذاتي ^(٦٧) الذي يستلزم منه لكي يقدم الإقرار الدوري الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات والاستعانة بالمحاسبين والمحامين لمعاونته في الربط الصحيح .

^(٦٥) Roy Bahl and Johannes F. Linn : Urban public finance in developing countries, Oxford university press, Washington D.C., 1999.

^(٦٦) Roy Bahl and Jorge Martinez- Vazquez: The property tax in Developing countries , current practice and prospects , Lincoln Institute of Land Policy , Working paper, WP07RBI, 2000.

^(٦٧) ومع ذلك فإن بعض الدول يتبع الربط الذاتي في مجال الضريبة العقارية ، كالفلبين ، حيث يعتمد تقدير الضريبة على الأراضي وخاصة الريفية منها على الإقرار الذي يقدمه ملاك الأرض مرة كل ثلاث سنوات . راجع: Roy Kelly : Property Tax Reform in Southeast Asia , A comparative analysis of Indonesia, the Philippines and Thailand , Journal of Property Tax Association and Administration, Vol1. No2., 1995.

فضلاً عما تكبده الضرائب غير العقارية من تكاليف متابعة إجراءات الربط والتظلم والتقاضى ، مما يحمل الممولين مبالغ كبيرة تقادياً للعقوبات التي تفرضها القوانين في حالات التهرب والتأخير في أداء الضريبة.

ونقل التكاليف على الممولين في الضريبة العقارية لأن شئون الربط تعهد أساساً للإدارة الضريبية ، التي تقوم بأعمال التقدير والربط لقيم العقارات ، من خلال حصرها وتسجيلها.

ومع تبسيط إجراءات التظلم والتقاضى ، فإن المركز الضريبي للممول يستقر لعدد من السنوات ، وخاصة عندما يكون التقدير الذى تجريه الإدارة الضريبة مرة كل عدد من السنوات ، ما لم يطرأ تغير جوهري على العقارات الخاضعة للضريبة.

عيوب الضريبة العقارية

لا تسلم الضريبة العقارية من عيوب ، ولعل من أهم هذه العيوب:

١- أنها تتخذ من العقار وعاءً لها ، أى أنها تؤثر على الاستثمار فى قطاع البناء والإنشاءات تأثيراً مباشراً^(٦٨)، وعلى كافة القطاعات الاقتصادية الأخرى تأثيراً غير مباشر ، ذلك لأن ارتفاع معدل الضريبة العقارية من شأنه أن يزيد العبء الضريبي الملقى على كاهل مالك العقار ، فضلاً عن التكاليف والفرائض الأخرى التي يتحملها ، مما يؤدي إلى تثبيط الاستثمار فى المجال العقارى .

٢- إذا كانت الدولة تعاني من نقص فى عرض العقارات ، فإن فى إمكان مالكي العقارات نقل عبء هذه الضريبة على المشتريين الجدد أو السكان ، الأمر الذى يعنى فى النهاية أن هذه الضريبة لم تفرض على

(٦٨) مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان : ضريبة الأملاك فى الضفة الغربية فى ظل القانون رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له، رسالة ماجستير، جامعة النجاح ، نابلس فلسطين، ٢٠٠٣، ص ٤٦.

الممولين الحقيقيين ، وإنما فرضت فى النهاية على ممول لم يقصده المشرع ابتداءً ، مما يزيد العبء على فئة من المستأجرين من نوى الدخل المحدود والشباب .

٣- أن الضريبة العقارية التي تصب مواردها فى خزانة لحكومة المركزية دون أن تخصص حصيلاتها للحكومة المحلية تنفد اقتناع الممولين بها ، لأن مواردها لم تنعكس فى صورة خدمات أو تحسين على الخدمة فى المناطق التي تقع فيها هذه العقارات .

٤- لا تنفع الضريبة العقارية عدداً كبيراً من الممولين عندما تتخذ من القيمة السوقية للعقار ، أو القيمة الإيجارية المقدرة للسكن الذى شغله مالكه أساساً لتحديد وعاء الضريبة ، أو بغير ذلك من الأسس أو المعايير التى لا تعتمد بالإيراد الفعلى كوعاء ، مما يجعل هذه الضريبة محل اعتراض كونها تربط على وعاء مفترض غير حقيقى .

وهى بذلك تفرد عن غيرها من الأموال التي لا تفرض عليها الضريبة إلا عندما تحقق دخلاً فعلياً كحيازة الأسهم والسندات ، ومن ثم تبدو الضريبة العقارية ذات وعاء غير واقعى ، يجعل من حيازة العقار إثماً يجب على حائزه أن يتحمل عقابه ، وأن الضريبة هى هذا العقاب الذى يجب أن يناله.

٥- الضريبة العقارية هى ضريبة محلية ، ومن ثم فإن منافع الخدمات التي تمولها هذه الضريبة تظل فى حدود الاختصاص الإقليمى لها ، وأن هذه المنافع سوف تؤثر فى استجابة ملاك العقارات لفرض الضريبة عند إحساسهم أو اقتناعهم بالفوائد التي تعود عليهم أو على عقاراتهم بسببها ، ولكن هذه الإستجابة تكون محدودة فى فئة من ملاك العقارات الفاخرة أو التي تكون إيجاراتها مرتفعة^(١٩).

ومن ناحية أخرى فإن الضريبة التي تفرض على العقارات الكائنة فى إقليم معين لتمويل الخدمات والسلع التي تقدم فى هذا الإقليم للمقيمين وغيرهم ممن يتواجدون فى هذا الإقليم لسبب أو لآخر ، يعنى أن ملاك العقارات يتحملون بتمويل جزء من عبء تكلفة السلع و الخدمات العامة التي تقدم للغرباء عن هذا الإقليم^(٧٠) .

فإذا كان رسم الدخول إلى دار أوبرا *scala* الموجودة جغرافياً فى نطاق مدينة ميلان بإيطاليا يتحدد بقيمة رمزية ، على أن تقدم المدينة دعماً مالياً لهذه الدار من قيمة الضريبة العقارية التي تحصلها من ملاك العقارات بها ، فإن ذلك يعنى أن أولئك الملاك يتحملون جزءاً من دعم تذكرة الدخول لكل راغب فى زيارة دار الأوبرا من خارج المدينة ... وهكذا. تظهر للضريبة آثارها الخارجية غير العادلة على من يتحملونها.

كما أن تفضيل الإقامة بسبب جودة السلع والخدمات والخدمات العامة الممولة بالضريبة التي توجد فى إقليم محلي معين مقارنة بالإقاليم الأخرى ، تجعل هذا الإقليم أكثر جذباً للإقامة فيه مما يجعله بعض مضي فترة من الزمن مكتظاً بسكانه^(٧١) ، فتقل ميزته النسبية ويصير عبئاً على الدولة ، فتكون الضريبة العقارية المحلية سبباً للتوزيع غير المتكافئ للسكان.

^(٧٠) William Dillinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988, p. 15.

^(٧١) R.H. Gordon : *An Optimal Taxation approach to fiscal federalism* , Quarterly Journal Of Economics , Vol. 98, 1983, pp. 567-586.

^(٧٢) Lars P. Feld & Friedrich Schnider : *state and Local Taxation* , pp. 1-5.

٦- يؤدى منح الحرية لكل حكومة محلية فى الدول الفيدرالية إلى اختلاف سعر الضريبة من منطقة لأخرى^(٧٢)، مما يصيب هذه الضريبة بالتباين داخل الدولة الواحدة ، ويجعل التوجه نحو الاستثمار العقارى غير محايد بسبب الضريبة.

ومن ناحية أخرى فإن كون الضريبة محلية ، تقوم على شئونها المحلية ، فهى تخلق نوعاً من الرابطة بين المجلس المحلى المنتخب من المولدين ملتزمين بالضريبة وهؤلاء الممولين . وهذا من شأنه أن يفرض قيلاً على سلطة الإدارة الضريبية التابعة للمجلس المحلى فى أن تطبق القانون بفعالية ، وخاصة إذا كان المخالفون لأحكامه من كبار الملاك ، ومن لهم تأثير فى التشريع والانتخاب ، الأمر الذى يجعل من الصعوبة فرض بعض العقوبات الحجز على العقارات أو بيعها لاستئداء دين الضريبة على فئات كبيرة من المجتمع المحلى.

٧- لما كانت الضريبة العقارية لا يتبع فى تقديرها نظام الربط الذاتى الذى يعتمد على الممول فإن معظم الجهد الذى يتبع فى تقدير الضريبة وربطها يعتمد على الإدارة الضريبية ، مما يعنى أن هذه الضريبة ذات تكلفة إدارية عالية ، وخاصة فى السنوات الأولى لإصلاح هذه الضريبة بالنسبة للدول النامية التى ظلت رديحاً من الزمن تتبع الأساليب الحكيمة وتعتمد على قدر محدود من البيانات والمعلومات ، فإذا ما أريد إصلاح الضريبة على نحو يتفق وتطورها ، استلزم الأمر تخصيص نفقات كبيرة لتدريب الموظفين ، وتحديث السجلات ، والاستعانة بالأجهزة المتطورة لجمع البيانات وتحليلها .

(٧٢) D.J.Sherbniuk: Is the property tax a good tax?, Canadian Public Policy, Canadian Tax Foundation, 1976.

وإن إتباع طرق حديثة لتقدير الضريبة ، تختلف عن الطريقة الافتراضية القديمة ، تزيد من مشكلات فرض الضريبة وربطها وتحصيلها بين الممولين والإدارة الضريبة ، فتسوء العلاقة بينهما ، وتزيد تكلفة التحصيل بزيادة عدد المنازعات بين طرفي العلاقة الضريبية. ذلك أن إتباع طريقة القيمة السوقية أو الفعلية في تحديد قيمة العقارات لا يمكن الاعتماد عليها تماماً في الدول التي لا يتوافر لها سوق عقارية مطورة (٧٣).

٨- التوسع في تعريف العقارات الخاضعة للضريبة ، لتشمل العقارات غير التامة البناء ، أو تلك غير المنتفع بها أصلاً ، وعلى بعض المنقولات المادة والمعنوية أحياناً ، تلقى بظلال من الشك حول عدم دستورية هذه الضريبة التي لا تفرض على الدخل الحقيقي ، ولا يتم عاؤها بالوضوح والدقة المطلوبة.

٩- فرض الضريبة إشكالية مهمة ، وخاصة في الدول النامية ، التي تكتظ بالمناطق العشوائية وغير المطورة ، فيثور التساؤل عن أيهما أولاً أن نفرض الضريبة على العقارات لنطور المناطق الكائنة بها ، أم ننتظر حتى نطور العقارات ثم نفرض الضريبة على العقارات التي استقادت بالتطوير؟ .

١٠- أن إتباع طريقة لتقدير قيمة العقار دون النظر إلى العوامل المختلفة التي تضافرت لتكوين هذا التقدير تجعل عملية فرض الضريبة غير عادلة ، ذلك لأن الاعتماد على القيمة السوقية أو الحقيقية للعقار في تاريخ فرض الضريبة مثلاً ، قد يجعل من قيم بعض العقارات في مناطق غير مطورة أكبر من قيمة نظائرها في المناطق المطورة ، لا لشيء إلا لأن المناطق غير المطورة مكتظة بالسكان والطلب على العقارات فيها يزيد عن

(73) Joan Youngman and Jane Malme: *An introduction Survey of taxes on land and building, Netherlands, Kluwer Law and Taxation publishers ,2000 , p.18.*

العرض ، أو لأن العقارات التي تقع فى المناطق المطورة يشغلها سكان لا يمكن للمالك الجديد إنهاء علاقته بهم ، ولا زيادة الأجرة التي يدفعونها بسبب الحماية القانونية لهم.

١١- الضريبة العقارية ضريبة غير مرنة على المدى القصير ، إذ أن تقديرها وربطها لا يتم سنوياً ، بل يتم التقدير وإعادة التقدير مرة كل عدد من السنوات ، مما يجعل معدلات حصيلتها ثابتة خلال هذه السنوات ، ولا تتغير إلا بقدر ما يطرأ على العقارات من تغيير .

وبالتالى لا تستجيب هذه الضريبة للتغيرات الحادثة فى سوق العقارات زيادة ونقصاناً فى ذات السنة التي يحدث فيها هذا التغيير ، وإنما يستلزم الأمر انتظار فترة من الزمن لتعديل التقدير أو الربط حتى يتواءم مع القيمة السوقية الجديدة .

وبناءً على ذلك فإن تحديد القيمة السوقية للعقار فى سنة التقدير وتطبيقها على عدد من السنوات يجعل ربط الضريبة على هذا العقار سنوياً يختلف عن قيمته السوقية فى سنة الربط إما لأن هذه القيمة قد زادت بفعل زيادة الطلب على العقارات أو انخفضت بسبب الكماد الذى لحق هذا السوق فى السنوات التالية على التقدير الدورى لأغراض الضريبة.

الفصل الثالث

معايير فرض الضريبة العقارية

المعايير الدولية لفرض الضريبة العقارية

اهتمت المنظمات الدولية ، ومعظم الدول المتقدمة بإصلاح الضريبة العقارية ، بعد أن هجرها الباحثون طويلاً ، بالرغم من أهميتها فى تمويل الحكومات المحلية لتمكينها من تقديم السلع والخدمات العامة بالكفاءة والجودة المطلوبة.

ويتم هذا الإصلاح من خلال عدة معايير ، يمكن أن نصفها بالمعايير الدولية ، نظراً لاعتمادها فى أغلب التشريعات الحديثة ، إلى الحد الذى نلمسه فى كثير من مواضع قانون الضريبة العقارية المصرى الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

وليست الغاية من هذه الدراسة التذليل على سلامة التشريع المصرى ، ولا تبرئته من أوجه القصور التى تكشف عنها الدراسة النظرية ، أو قد تقصح عنها مشكلات تطبيقه ، لأننا نؤمن بأن لكل دولة ظروفها يجب مراعاتها عند تقرير التشريع الخاص بها ، ولكن لأن الاستناد إلى المعايير الدولية يفيد فى الكشف عن التطور الذى يلاحق الفن التشريعى من ناحية ، ويدلنا على مواطن التخلف والقصور فى تشريعاتنا التى يمكن التغلب عليها بمراعاة المعايير التى تهدف إلى تحقيق العدالة والكفاءة من ناحية أخرى.

الضريبة العقارية فى التشريعات المقارنة

تعتمد العديد من الدول المتقدمة بصورة ملحوظة على الضريبة العقارية فى تمويل المحليات، ومن ذلك الولايات المتحدة وكندا واليابان والمملكة المتحدة ، حيث تشكل الضريبة العقارية بصورها المختلفة حوالى ٩٠% من إيرادات المحليات (٧٤) فى أستراليا وكندا وأيرلندا ونيوزلندا والمملكة المتحدة .

أستراليا

تفرض المقاطعات فى أستراليا أنواعاً مختلفة من الضرائب العقارية، فهى تشمل : ضرائب تفرض مباشرة على ملكية المال غير المنقول ، مثل ضريبة الأراضى ومساهمات مالكي العقارات فى إطفاء الحرائق . وهناك ضريبة دمغة على عقود تحويل أو نقل ملكية العقارات ، وأخرى على الرهن العقارى ، بجانب الضريبة التى تدفعها شركات التأمين العقارى كجزء من مساهمات إطفاء الحرائق.

الولايات المتحدة

توجد اختلافات ملحوظة (٧٥) فى فرض الضريبة المحلية داخل الدولة ، ففى بعض الولايات يسمح بفرض ضرائب دخل ومبيعات وعقارية ، بينما تنقيد بعض الولايات بفرض الضرائب العقارية فقط ، كما قد يتوزع

(٧٤) Harry Kitchen : *Local Taxation in selected countries , A comparative examination*, Trent University, Canada, No. 10, 2003.

(٧٥) James D. Rodgers and Judy A. Temple , *Sales Taxes , Income Taxes, and Non Property tax revenues in* :J. Richard and Eli Schwartz(eds.): *Management policies in Local Government Finance* , 4th. edition, International City Management Association , Washington D.C., 1996, pp. 229- 256 at 242-243.

الاختصاص بفرض الضريبة بين الولاية التي يقيم فيها الشخص وبين الولاية التي يعمل فيها.

كندا

تعتبر الحكومات المحلية كيانات مستقلة تتولى أمر المقاطعات ، ويسمح لها بأن تستخدم الضريبة العقارية ، ولها الحق فى أن تعين سعر هذه الضريبة .

ويعتبر العقار هو وعاء للضريبة ^(٧٦)، ويشمل بصفة أساسية الأرض والمباني والإثشاءات ، ويخل ضمن الوعاء فى بعض المقاطعات المعدات والآلات .

ويعفى التشريع بعض العقارات من الخضوع للضريبة ، ومن ذلك مباني الجامعات والكليات والكنائس والمقابر والمستشفيات العامة والمنظمات الخيرية .

وفقاً للدستور الكندى فإن العقارات التي تملكها الأقاليم والمقاطعات تعفى من الضريبة العقارية.

ولكل مقاطعة تشريع ينظم تقدير العقار بقيمة ما ، ويمكن أن تربط الضريبة فى بعضها على أساس القيمة الفعلية أو الحقيقية *real and true value* أو القيمة العادلة *fair value* ويقصد به من الناحية العملية القيمة السوقية *market value*.

ولتجنب التغير غير المتوقع فى ممارسات ربط الضريبة فإن كل مقاطعة أنشأت سلطة ربط مركزية لتطوير أعمال الربط.

(^{٧٦})Harry Kitchen : *Local Taxation in selected countries , A comparative examination, Trent University , Canada, No. 10, 2003p.12..*

تخضع^(٧٧) عملية حيازة عقارى للضريبة على انتقال العقارات *Real Estate Transfer Tax* ، والتي تفرض على المقابل المتفق عليه *agreed consideration* ، وعادة ما يكون سعر الشراء ، وذلك بسعر 3,5% ، وفقاً لقانون الضريبة على انتقال العقارات الألمانى *Grundsteuer* ، حيث يكون جميع أطراف الشراء مسئولين عن الضريبة .

ومع ذلك فإن الواقع العملى يثبت أن كلاً من البائع والمشتري يتفق على أن يتحمل المشتري هذه الضريبة ، ومن ثم يقوم الإدارة الضريبة تربط الضريبة على المشتري .

وإذا كان البيع قد تم على أسهم فى عقار فإن الضريبة لا تحسب على أساس قيمة العقار ، وإنما تحسب وفق معادلة خاصة ، تتضمن التبدلات النقدية المستهلكة التي تقوم على أساس ضرب متوسط الإيجار السنوى فى مدة معينة . وعادة ما تكون القيمة الناتجة عن هذه المعادلة تساوى ما بين ٦٠ % ، ٨٠ % من القيمة السوقية العادلة للعقار .

أما الضريبة العقارية *Real Estate Tax* فهي تفرض كل سنة تقويمية على العقار ، وذلك وفق قيمة محددة تبلغ غالباً ما بين ٢٠ % ، ٥٠ % من القيمة السوقية للعقار . وتعتمد القيمة الفعلية للعقار على المضاعف *multiplier* الذى تحدده البلدية التي يقع فيها العقار ، ثم تخصم الضريبة العقارية من نفقات المشروع عند حساب ضريبة الدخل .

(^{٧٧}) Mayer Brown Maw Gaedertz : *Taxation of Investments into German Real Estate*, 2006.

دخلت الضريبة على الأملاك^(٧٨) في الهيكل الضريبي الجديد في روسيا منذ المراحل المبكرة للتحويل عن النظام الاشتراكي لتتفق مع جهود الخصخصة المكثفة ، ولقد أبقى على الفصل التقليدي للعقارات (التي تشمل المباني وغيرها من الأصول المادية أو الملموسة ، وبين الأراضي التي كانت تعامل كشكل من أشكال الثروة أو الموارد الطبيعية . ثم تقرر في عام ١٩٩١ فرض ضريبة على المنشآت العقارية *property of enterprises* التي لها شخصية قانونية، وتعرف بالضريبة على أصول المنشآت *assets tax on enterprises* أو الضريبة على عقارات أو أملاك الأشخاص القانونية *property of legal persons* وتفرض الضريبة العقارية في روسيا على المنشآت على أساس القيمة الدفترية للأصول ، والمعدات والمخزون والمركبات والإنشاءات ، باستعمال الشكل السوفيتي للمحاسبة ، والذي لم يعد يتفق مع الحقائق الاقتصادية . والحد الأقصى لسعر الضريبة هو ٢% من القيمة الدفترية ، ويكون الحق في فرض الضريبة للإقليم الذي يعتبر مكان تسجيل المنشأة بغض النظر عن مكان استعمال الأصل أو تحقق الدخل منه. وتنفذ هذه الضريبة على قسطين. أما الأفراد الذين يمتلكون مبان وإنشاءات فإنها تخضع للضريبة بسعر حده الأقصى ١,٠% من قيمة الجرد *inventory value* التي يقررها المكتب الفني

للجرد *the Bureau of Technical Inventory*

(BTI) أو على أساس قيمة التأمين الإجباري *the compulsory insurance value* ، وأما المركبات ، دون السيارات الخاصة ، فهي تخضع للضريبة

(78) Jane H. Malme with Natalia Kalinina Property Tax Developments in the Russian Federation, General Background

على أساس قوة المحرك ، وتدخل فى وعاء الضريبة العقارية . ويطبق نظام تصحيح أو قياس التضخم *Inflation indexes* لدى بعض الأقاليم مما يخلق تبايناً عن القيمة السوقية الفعلية للأصول . ويحثاً عن زيادة الحصيلة الضريبية فقد وافق مجلس الدوما على زيادة سعر الضريبة على المساكن من ١,٠% إلى ٢% وفقاً لقيمة الجرد .

اندونيسيا

ارتبطت الضرائب العقارية فى اندونيسيا منذ عام ١٩٦٥ بنظام المساهمة لصالح التنمية الإقليمية *IPEDA* ، الذى تضمن فرض ضريبة على المخرجات الريفية أو غير الحضرية ، مع فرض الضريبة العقارية على الأفراد ، وعلى حائزى المساكن ، والضريبة على صافى الثروة . وقد عاب هذا النظام ^(٧٩) أن تقدير العقارات لأغراض الضريبة لم يبلغ سوى ما يقارب ربع قيمتها الحقيقية فى السوق ، بجانب انخفاض معدلات تحصيلها ، ونقص البيانات المستمدة من سجلات الحصر العقارى ، وعدم ملائمة التقييم فى تحقيق العدالة ، فضلاً عن قصور فى الكفاءة الإدارية مما أسفر عن انخفاض فى الحصيلة .

ولقد ترتب على ذلك قيام الحكومة بإصلاح الضريبة العقارية عام ١٩٨٤ ضمن برنامج شامل للإصلاح ، حيث روجعت ضريبة الدخل فى ذلك العام ، وطبقت الضريبة على القيمة المضافة عام ١٩٩٥ ، وعدلت ضريبة الأراضى والمباني فى عام ١٩٨٤ ، ثم صدر القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٨٥ للضريبة على العقارات والأراضى ، بهدف توسيع وعاء الضريبة

(79) Roy Kelly : *Property taxation in Indonesia, challenges for decentralization, Lincoln Institute of Land policy , Working Paper ,No.3,2003,p.4 .*

وتقليل مجالات الإعفاء منها وتبسيط هيكل أسعارها ، ووضع إطار لتحسين الإدارة الضريبية^(٨٠).

ولقد بسط هذا القانون نظام الضريبة العقارية حين استبعد سبعة ضرائب مختلفة ومرتبطة بالعقارات، وأخذ بنظام الضريبة ذات السعر النسبي بواقع ٥ ٪ من قيمة الرأسمالية للعقار والتحسينات . كما ألغت هذه الضريبة خمسين في المائة من الامتيازات الممنوحة للعقارات السكنية ، والسعار التصاعدية للأراضي الريفية أو غير الحضرية .

وتراوح معدل التقدير ما بين ٢٠ ٪ إلى ٥٠ ٪ لتوفير المرونة في تطبيق الضريبة العقارية وفق الظروف والأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية .

ولقد عرف القانون المذكور الالتزام الضريبي على نحو واسع ليشمل إما المالك أو المنتفع بالأرض أو المبنى ، مما يوفر فرصاً سهلة للإدارة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة على ضوء سجل الحصر الذي لا تكتمل بياناته ، ولا يبين بوضوح المالك الحقيقي لكل عقار .

ووسع القانون الجديد من وعاء الضريبة عن طرق تخفيض إعفاءات الضريبة ، ونقل الوعاء من القيمة الإيجارية إلى القيمة الرأسمالية للعقار ، كما ألغيت ملطة مدير إدارة الضريبة في منح إعفاءات خاصة .

ولتحقيق مزيد من العدالة قرر القانون خصماً للقيمة على المباني بالنسبة لكل العقارات ، مما منح إعفاء للعقارات السكنية ذات القيمة المنخفضة في المناطق غير الحضرية .

(٨٠) Dietrich Ierch : *The Revenue potential of the land for urban finance in Indonesia* in : J. Wong ed. : *Cities of Asia , A study of Urban solution and Urban finance*, Singapore 1979 , .

والتزم الممول بأن يدفع الضريبة خلال سنة أشهر ، وإلا تعرض للجزاء بواقع ٢ % شهرياً ويحد أقصى ٢٤% عن سنتي التأخير ، ويجوز الحجز على الأموال العقارية والمنقولة وبيعها بالمزاد في حالة إخلال الممول بالتزاماته. ويتعين تحديد بنك مسئول عن استلام المتحصلات الضريبية.

وأصبحت الإعفاءات محدودة ؛ فهي تمنح للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح والتي تزاوِل نشاطاً دينياً غير مستهدف للربح ، ولغيرها من الأنشطة التعليمية والثقافية والاجتماعية ، كما تعفى من الضريبة المقابر والغابات المحمية والحدائق العامة والأراضي المستخدمة للصالح العام *social common* وللمكاتب الدبلوماسية والمنظمات الدولية .

ومنح القانون وزير المالية سلطة تقرير إعفاءات لحالات فردية أو استثنائية ، عندما يطلب منه ذلك .

وتوزع حصيلة هذه الضريبة بين الحكومات المحلية بواقع ٦٤,٥ % ، وحكومات الأقاليم ١٦,٥ % والحكومة المركزية ١٠ % ، ويتبقى ٩% مقابل التكاليف التي تتحملها الإدارة الضريبية .

المند

تحصل المجالس البلدية في الهند حوالي ٢٠ % من إيراداتها العامة من الضريبة العقارية على المباني والأراضي الواقعة بها . وتختلف مساهمة الضريبة العقارية في الإيرادات العامة باختلاف المدن ، واختلاف سعر الضريبة من مجلس إلى آخر ، واختلاف الأوضاع الخاصة بكل مدينة ^(٨١).

(^{٨١}) Kyoung - Hwan Kim : *Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

الفلبين

تعتبر الضريبة العقارية هي المصدر المهم في توفير الإيرادات المحلية في الفلبين ، حيث تبلغ حوالى ٣٠ % من إجمالي إيرادات البلديات^(٨٢) .

هونج كونج

يوجد نوع من الضريبة في هونج كونج يسمى بالضريبة العقارية ولكنه ليس ضريبة على القيمة ، بل إنها تصنف على أنها من ضرائب الدخل . حيث لا يخضع لهذه الضريبة جميع ملاك العقارات ، مالم يحصل هؤلاء الملاك على مقابل منها ، ومنها الدخل التاجيرى خلال سنة الربط.

وفى هذه الحالة تفرض الضريبة على أساس القيمة المقدرة الصافية وفق السعر المعتاد. وتبدأ سنة الربط من أول أبريل إلى ٣١ مارس من العام التالي.

وتحدد القيمة المقدرة الصافية على أساس المعادلة التالية:

صافى القيمة المقدرة للربط = ٨٠% من القيمة المقدرة × سعر الضريبة المعتاد.

الضريبة العقارية القابلة للدفع = صافى القيمة المقدرة للربط × السعر الضريبى المعتاد.

(٨٢) Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995

القيمة المقدرة = الدخل التأجيري + العلاوات أو المكافآت + ديون معدومة
تم استردادها - إيجارات لا يمكن تحصيلها + العوائد أو الرسوم التي يدفعها
المالك.

جامايكا

تدفع الضريبة بذات الطريقة التي تفرض على الرهون ، فهي ضريبة سنوية
تدفع بناءً على قيمة الأصول التي يملكها الشخص.

هولندا

تفرض الضريبة العقارية ، وتسمى الضريبة على المنازل Houses
tax على اعتبار أنها ضريبة محلية ، وذلك على جزأين ، جزء منها يفرض
على الشخص الذي يسكن في المنزل ، والجزء الآخر يفرض على الشخص
الذي يملكه ، فإذا كان للشخص معكن مؤجر فعليه أن يدفع ضريبة على
إقامته فقط .

ونظراً لارتفاع سعر الضريبة في السنوات الأخيرة ، حيث بلغت ١٠%
في بعض الأقاليم ، فقد أعد في عام ٢٠٠٥ مشروعاً للبرلمان للإبقاء فقط
على الضريبة التي يدفعها الشخص بوصفه مالكاً للعقار ، وأن تزداد هذه
الضريبة سنوياً بما لا يتجاوز معدل التضخم.

المملكة المتحدة .

لم يعد هناك وجود للضريبة العقارية التي كانت تفرض من قبل على
أساس قيمة العقار لعدم شعبيتها.

ووفقاً للجدول (أ) الضريبة على الدخل ، ضريبة للحكومة المركزية ، تفرض على الدخل الإيجار المنسوب للعقار، هذا الإيجار الذى يحوزه مالك الأرض الذى يمكن أن يحصل عليه من الساكن إذا لم يكن هؤلاء الملاك يعيشون فيها ، ومع ذلك فإذا حصل المالك على إيجار فعلى (بعكس الإيجار الحكيمى) فإن الإيجار الفعلى يخضع للضريبة على الدخل وفقاً للجدول أ.

حين استبدلت بريطانيا عام ١٩٨٩ نظام الإيجار الحالى بنظام إيجارها القديم القائم على تسعير العقارات فى المناطق السكنية والتجارية ، أصبح بموجب النظام الجديد (٨٣) تقييم كل العقارات (السكنية والتجارية) الكائنة فى الإقليم المحلى يتم على أساس القمة الإيجارية السنوية *annual rental value* للعقار ، للوصول إلى القيمة القابلة للقياس *retable value* وفق معادلة معينة . ثم تحدد كل سلطة محلية المبلغ الإجمالى الذى تحتاجه لكى يحصل من مولى الضريبة العقارية ، وهو ما يشبه إلى حد كبير نظام الالتزام الذى كان يحدد سلفاً مبلغ الضريبة التى تفرضه الحكومة على أهل منطقة معينة . غاية الأمر أن الملتزم هنا هى الحكومة ذاتها لا شخص معين من الأهالى .

كما فرضت بريطانيا ضريبة الرؤوس أو الفردة *Poll Tax* فى بداية تسعينات القرن الماضى ، وسميت بمساهمة المجتمع *Community Charge* ، فكانت تفرض هذه الضريبة على كل فرد مقيم فى عقار ، دون النظر إلى قيمة العقار أو مالكه أو نفقاته . وفى هذه الحالة تقوم السلطات المحلية بتحديد جملة الضريبة التى تحتاجها من المقيمين فى الإقليم ، ثم تقسم هذه القيمة على عدد المقيمين البالغين المكلفين بالضريبة ، ولا ينظر فى أمر

(٨٣) *Loslie Rosenthal : House prices and Local Taxes in the UK, Fiscal Studies Review , Vol. 20, No. 1, 1999, pp. 61-76.*

المقدرة التكلفة لهؤلاء الممولين باستثناء إعفاء مجموعات صغيرة من ذوي الدخل المنخفض .

ونظراً للنقد الكبير الذي صاحب فرض الضريبة ، وكان من أسباب سقوط حكمة تاتشر *M.Thatcher* فقد حلت محل ضريبة الرؤوس في عام ١٩٩٣ ضريبة البلدية *Council Tax* التي أعادت الصلة بين قيمة العقار والضريبة المستحقة ، مع الأخذ في الاعتبار عدد أفراد الأسرة القاطنة للعقار والتزاماتها .

وبإيجاز فقد تحددت ضريبة البلدية على أساس القيمة السوقية للعقار عام ١٩٩١ ، وتمثل الضريبة ثمن هذه القيمة (٨/١) .

لبنان

فرضت الضريبة العقارية في لبنان وفقاً لقانون ٥ أغسطس ١٨٨٦ ، وكانت تعرف باسم ويركو المصنفات ، وكانت هذه الضريبة تستوفي على أساس القيمة البيعية للعقار ، بغض النظر عن كون العقار مؤجراً أم غير مؤجر ، ثم حلت محل هذه الضريبة ضريبة عقارية تأخذ بالقيمة التأجيرية كأساس ، وذلك منذ عام ١٩١٠ ، إلى أن طبق القانون الحالي المعروف بضريبة الملاك الصادر بالقانون رقم ١٧/٩/١٩٦٢ ، وما تلاه من تعديلات .

ويمتد نطاق فرض ضريبة الأملاك إلى المتممات والأقنية والالات والأدوات المركزة في الأبنية لغايات تجارية أو صناعية ، ولتسى يتعذر انتزاعها منها دون الإضرار بها ، أو بالجزء من البناء الذي تقوم عليه أو تنصق به ، وكذلك المصاعد وأجهزة التدفئة والتبريد وتمديدات المياه

والكهرباء والغاز وسواها من المتممات المعدة لتأمين استعمال الأبنية بشكل أفضل ، بصرف النظر عن أية غاية أخرى تجارية أو صناعية^(٨٤).

أهم ما استحدثه القانون المصري الجديد

استحدث القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ عدداً من الأحكام التي لم ترد في سلفه القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، بغية تحقيق دوافع القانون الجديد ومرايمه^(٨٥)، ومن هذه الأحكام المستحدثة :

١- إخضاع كافة العقارات المبنية كأصل عام ، دون تعليق هذا الخضوع على صدور قرارات وزارية أو إدارية ، بخلاف ما تطلبه القانون الملقى لخضوع العقارات المبنية للضريبة ، وهو أن تصدر بالبلاد أو المدن التي بها هذه العقارات الأوامر العالية أو مراسيم يربط بالضريبة.

٢- توحيد سعر الضريبة ليكون ١٠% من القيمة الإيجارية المحددة وفقاً لأحكام القانون.

٣- جعل القانون الجديد مدة الحصر والتقدير الدوري للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية خمس سنوات بدلاً من عشر سنوات ، على أن يتم الشروع في إجراءات التقدير قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل ، وثلاث سنوات على الأكثر . وذلك لملاحقة التغيرات التي تطرأ على سوق العقارات في وقت ملائم ، لا هو بالطويل البعيد (عشر سنوات) ولا بالقصير القريب (مرة كل سنة) ، ليأتى التقدير العام قريباً من واقع سوق العقارات .

٤- تخفيض مدة التظلم من قرارات لجان التقدير إلى ستين يوماً بدلاً من ستة أشهر من تاريخ إعلان أو نشر التقديرات ، مع تقرير تأمين لضمان جدية المعارضة قدره خمسون جنيهاً بدلاً من ٥% من قيمة الضريبة بحد

(٨٤) د. حسن عواضة وعبد الرزوق قطيش: المالية العامة: الضرائب والرسوم والموازنة العامة ، ١٩٩٥.

(٨٥) مجلس الشورى، ص ٦، ص ٧.

أدنى خمسين قرشاً كما قرر القانون الملغى . على أن يرد هذا التأمين عند قبول الطعن موضوعاً.

٥- تغيير تشكيل لجان الطعن وإعادة تنظيم أعمالها.

٦- منح القانون الجديد إعفاء شخصياً للمكلفين بواقع ستة آلاف جنيه لكل وحدة في عقار ، على أن يخضع ما زاد عن هذا الحد ، وبعد خصم التكاليف الحكيمية ، للضريبة.

٧- إلزام المكلف بأداء مقابل تأخير عند التخلف عن أداء الضريبة في المواعيد المقررة.

٨- النص على أولولة حصيلة الضريبة إلى الخزنة العامة بدلاً من إيلوتها إلى الحكومة ، على أن يخصص للمحافظات ٢٥% من حصيلة هذه الضريبة المحصلة في نطاق كل محافظة ، وبما لا يقل عما تم تحصيله من هذه الضريبة في العام المالي ٢٠٠٦ / ٢٠٠٧ ، مع تقرير مرونة في تطبيق النص حين أجاز لمجلس الوزراء تقرير زيادة هذه النسبة لضمان الموارد المالية اللازمة لكل محافظة.

٩- إعادة تنظيم وترتيب أوضاع العاملين بمصلحة الضرائب العقارية إدارياً ، وضمان منحهم الحوافز والغايات التي تشجعهم على حسن تنفيذ القانون.

خصائص الضريبة المصرية

تتميز الضريبة على العقارات المبنية في مصر بعدد من الخصائص منها:

أولاً: ضريبة مباشرة قوعية:

الضريبة على العقارات المبنية ضريبة مباشرة لأنها تفرض على مكلف يسهل تحديده مقدماً هو مالك العقار ، كما أن وعاءها الدخل ، وهو وعاء

يتميز بقدر معين من الدخل يمكن تحديده ونسبته إلى صاحبه، فتفرض الضريبة و تحصل بصورة مباشرة على صافي القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية وما في حكمها.

وهي ضريبة نوعية ، لأنها تفرض على نوع معين من مصادر دخل الممول ، هو الدخل الناتج عن استغلال الثروة ، سواء كان الدخل فعلياً أو حكماً.

ثانياً: ضريبة تفرض على دخل العقار ولا تفرض على ملكيته

إن الواقعة المنشئة لضريبة العقارات المبنية هو تحقق الدخل حقيقة أو حكماً . ومن ثم فإن هذه الضريبة لا تفرض على مجرد حيازة الممول للعقار أو امتلاكه، لأن وعاءها هو دخل العقار .

وإن كان المشرع لم يهتم بالدخل الفعلي الذي حققه الممول فعلاً ، بل اهتم بالنفع الذي يحققه العقار لمالكه . واعتبر أن لهذا النفع قيمة يمكن تقديرها على أنها دخل من العقار ، قياساً على أن صاحب العقار يمكن تأجير منفعته للغير ، أو لأن سكنه في هذا العقار وفر عليه تكلفة السكن في عقار آخر لا يملكه .

ومن ثم كانت حيازته للعقار الذي يشغله بمثابة منفعة يمكن تقديرها بدخل للعقار يتمثل في القيمة الإيجارية التي إما أن يحصل عليها حقيقة بتأجيره للغير ، أو يحصل عليها حكماً بتوفير مقدارها لأنه يشغله العقار المملوك له لم يسكن في عقار آخر بأجر.

ولقد قضى (٨٦) بأن : " المستفاد من نص القانون - رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - أن وعاء الضريبة العقارية هو العقار ذاته لا ريعه ، بدليل أن المادة الأولى قد نصت على فرض الضريبة على العقارات المبنية أيأ كانت مادة

(٨٦) محكمة القضاء الإداري في الطعن رقم ٣١٦ لسنة ١٣ ق جلسة ١٩٦٠/١/١٢ .

بنائها ، وأياً كان الغرض الذى تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة إلخ .
ومن ثم يخضع العقار بمجرد تمامه وصلاحيته للغرض الذى من أجله
للضريبة العقارية سواء شغل أم لم يشغل .

ولا يؤثر فى ذلك أن المشرع جعل أساس تحدد الضريبة بنسبة مئوية
من الربح الناتج من العقار بعد خصم ٢٠% مقابل المصروفات ، لأن قصد
الشارع من ذلك لا يتعدى إيجاد أساس عادل لتحديد الضريبة فقط لا جعل
فرض الضريبة منوطاً بتحقيق الربح فعلاً ، يؤيد ذلك أنه أجاز فى تقدير
الربح السنوى الذى يتحدد أساساً لربط الضريبة الاستناد لأجرة المثل ، وأن
يستمر الربط معمولاً به دون تغيير مدة عشر سنوات مع أن الربح يتغير من
سنة إلى أخرى زيادة أو نقصاً*.

ثالثاً : فرض الضريبة على الدخل المقدر وليس على الدخل الفعلى

تفرض الضريبة على القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، ولا يهتم المشرع
بالقيمة الإيجارية التى يحصل عليها المالك فعلاً من استغلاله هذا العقار ،
وإنما تفرض الضريبة على القيمة الإيجارية التى تقدرها لجان إدارية
متخصصة ، تأخذ فى اعتبارها عدداً من العوامل التى تؤثر فى تحديد هذه
القيمة، ومن بينها الإيجار الفعلى الذى يحصل عليه المالك إذا كانت قيمة هذا
الإيجار ثابتة بمستند خال من هذه الشبهة أو الصورية.

ويعتد بالقيمة الإيجارية المقدرة طوال مدة خمس سنوات ، حيث يظل
تقدير الضريبة ، وبالتالي قيمتها ، ثابتاً خلال هذه المدة ما لم يوجد ما يبرر
إعادة التقدير .

ورغم أن المشرع يلزم مالك العقار بأن يقدم إقراراً يبين فيه الإيجار
الذى يحصل عليه فعلاً من هذا العقار إلا أن هذا الإقرار لا يؤخذ على أنه

الأساس الوحيد لفرض الضريبة ، كما يفقد هذا الإقرار أهميته بالنظر إلى أنه لا يقدم سنوياً ، وإنما يقدم مرة كل خمس سنوات.

كذلك لا يهتم المشرع بما تكبده المالك فعلاً من نفقات أو مصاريف لصيانة العقار أو المحافظة عليه، فلا يسمح بخصم النفقات الفعلية التي قام المالك بإنفاقها من إجمالي الدخل الذي حصل عليه من استغلال هذا العقار ، وإنما يفرض المشرع الضريبة على القيمة الإيجارية الصافية التي يقدراها تقديراً حكماً إيراداً ومصرفاً، حيث يسمح بخصم نسبة جزائية مقدارها ٢٠% من إجمالي القيمة الإيجارية المقدرة للوصول إلى صافي الدخل الخاضع للضريبة، بغض النظر عما إذا كانت هذه النسبة تزيد أو تقل عما أنفقه الممول فعلاً خلال هذه السنة.

رابعاً : ضريبة تجمع بين المبنية والشخصية

تتمثل عناصر الضريبة في أنها تهتم بالعقار ذاته دون الاهتمام بشخص مالكة، فلا يسمح بخصم الأعباء العائلية لصاحب الدخل عند فرض الضريبة، كما أن هذه الضريبة يقع عبؤها على عين العقار الذي يظل ضامناً للضريبة حتى لو انتقلت ملكيتها إلى الغير وهي محملة بضرائب عن فترة سابقة على نقل هذه الملكية.

وقد راعى المشرع عناصر الشخصية في هذه الضريبة إلى حد ما ، ويمكن أن نلاحظ ذلك حين أعفى العقارات التي لا يزيد صافي قيمتها السنوية على ١٨ جنيهاً ، ثم جعل سعرها تصاعدياً إعمالاً لأحكام القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ ، الذي قرر أيضاً بعض الإعفاءات من هذه الضريبة

خامساً : ضريبة سنوية

تفرض الضريبة على العقارات المبنية سنوياً ، على أساس القيمة الإيجارية السنوية . وتستحق الضريبة عن سنة كاملة ، اعتباراً من أول يناير

التالي لتاريخ إتمام العقار أو شغله على غير إتمام . ويتم السداد خلال ذات السنة على قسطين متساويين ، فى النصف الأول من شهرى يناير ويوليو قبل أن يتحقق الدخل بصورة فعلية وكاملة (٨٧).

سادساً: ضريبة عامة ربطاً وعقبة مالا

تعتبر الضريبة على العقارات المبنية ضريبة عامة لأن أحكامها المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تفرض على جميع المكلفين فى جميع أنحاء الجمهورية، سواء فى مجال تقدير الوعاء أو السعر أو الإعفاء منها. وهى ضريبة محلية مالا ، لأن حصيلتها تؤول إلى المحافظات ، متمثلة فى مجال المدن بالنسبة للعقارات الواقعة فى دائرة اختصاصها ، فهى مصدر ملائم لتمويل المحافظات (٨٨)، لارتباط مالك العقار بالبلد الذى يوجد فيه العقار ، كما أن فرضها وتحصيلها لا يتطلب مقدرة إدارية عالية . ومن ثم يمكن للسلطات المحلية تحصيلها دون تكلفة كبيرة.

(٨٧) محمد صلاح الشرقاوى وأحمد فؤاد السعيد وجمال عبد الفتى إبراهيم : الضريبة على العقارات المبنية ، مطبوعات معهد المحصلين والصيارف ، بوزارة المالية ، ١٩٩٧ ، ص ١٤.

(٨٨) Ursulla K. Hicks: *Public Finance , The Cambridge Economic Hand Book*, London, pp. 187 and 275.

الباب الأول

نطاق الضريبة وسعرها

تمهيد وتقسيم

لكل ضريبة نطاقها الذى يتكفل القانون الضريبي بتحديدده ، زمانياً ومكانياً وشخصياً ، كما توجب مقتضيات مشروعية الضريبة أن يحدد هذا القانون سعر ، أو معدل ، الضريبة المفروض على ذلك الوعاء .

ونبين فى هذا الباب وعاء الضريبة على العقارات المبنية وسعرها ، فى فصلين ، على النحو التالى:

الفصل الأول

نطاق الضريبة

وعاء الضريبة

العقارات *real states* أو الأملاك *properties* هي وعاء الضريبة ، حيث يمكن أن تفرض الضريبة على نوعين من الأملاك ^(٨٩) ، هما الأملاك العينية والأملاك الشخصية .

وتتكون الأملاك العينية من الأرض والمباني وغيرها من الأصول التي تتصل بالأرض اتصالاً مباشراً أو دائماً ، وهي التي تعرف بالعقارات بالتخصيص كالجرارات التي تخدم الأرض ، والمواشي وغيرها .

أما الأملاك الشخصية فتتكون من الأملاك الملموسة أو المادية أو المنقولة التي يمكن رؤيتها أو لمسها أو تحريكها ، مثل المخزون من السلع والسيارات والقوارب والأدوات المكتبية والآلات ، ومن الأملاك غير الملموسة أو المعنوية والتي لا يستدل عليها غالباً إلا من وثائق التسجيل أو دفاتر الملكية مثل براءات الاختراع أو التراخيص والامتيازات وحقوق الشهرة .

ومن المعلوم أن العقار هو كل شيء ثابت في مكانه ولا يمكن نقله دون تلف ^(٩٠)، أي الأراضي والمباني والأشجار التي تتصل بالأرض

(٨٩) Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management* , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, p. 8.

(٩٠) يقصد بالعقار لغة : كل ملك ثابت له أصل ، كالأرض والدار ، والعقارات جمع ، والعقار الحر هو ما كان خالص الملكية ، ويسمى الدخل الدائم السنوى المتحقق منه ريعاً . وفي العموم فإن العقار هو من كل شيء خيلره . أما العقار - بضم العين فهو الخمر ،

اتصال قرار. وتنقسم إلى نوعين: العقار بطبيعته ، والعقار بالتخصيص ، ولا يعد عقاراً بالنسبة للأرض إلا ما هو جزء منها. ويترتب على ذلك أن الكنز ليس عقاراً رغم كونه مدفوناً في باطن الأرض.

ويشترط في العقار بالتخصيص: أن يكون العقار والمنقول مملوكين لشخص واحد ، وأن يتم وضع المنقولات رسداً لخدمة العقار بإرادة المالك وليس رغماً عن إرادته (مثال: إذا استعار مستأجر مزرعة سيارة من مالك المزرعة ورصدها لخدمة العقار فإن السيارة في هذه الحالة لا تعد عقاراً بالتخصيص لأن الرصد هنا لم يكن بإرادة المالك)، وأن يوضع المنقول لخدمة العقار وليس لخدمة صاحب العقار بصفة أساسية. (مثال: إذا اشترى مالك مزرعة سيارة لاستخدامه الشخصي وليس رسداً لخدمة العقار، فلا تعد السيارة عقاراً بالتخصيص). وأن يتم الرصد على سبيل الاستقرار. ويترتب على هذا أن من يرصد منقولا لخدمة عقار بصفة مؤقتة (أي لمدة زمنية محددة) فإن المنقول في هذه الحالة لا يعد عقاراً بالتخصيص .

ويمكن أن يكون وعاء الضريبة العقارية الأرض فقط ، أو الأرض والمباني والتحسينات ، أو أن يمتد نطاق الضريبة ليشمل بعض الأموال

والعقار بتشييد القالب أصل الدواء وجمعه عقاير . راجع المعجم الوسيط الطبعة الرابعة ، من مطبوعات مجمع اللغة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ١٤٢٥.

المنقولة التي يحددها القانون^(١١). وذلك تنتهج التشريعات المقارنة نهجين متميزين لتحديد وعاء الضريبة^(١٢) ، أحدهما يضيق الوعاء والآخر يوسعه:

١- التحديد الضيق لوعاء الضريبة : تقتصر بعض التشريعات وعاء الضريبة على الأرض وحدها ، دون المباني أو ما يجرى عليها من إنشاءات أو تحسينات . أو أن وعاء الضريبة يشمل الأرض دون التحسينات ، وهو ما يشمل عادة الأرض الشاغرة *vacant land* والأرض التي تقام عليها مباني .

ويعتمد فرض الضريبة على الأرض فقط دون التحسينات على اعتبارات اقتصادية ، بحسبان أن الأرض غير مرنة في جانب العرض ، ويجب على الضريبة أن تكون محايدة لا تؤثر على تخصيص الموارد ، ومن ثم فإنه يخشى من فرض الضريبة على التحسينات أن يعاد تخصيص رأس المال ، فلا يتوجه إلى تحسين الأراضي والعقارات ، بالقدر الذي كان عليه الحال قبل فرض الضريبة ، عندما يتحول جزء منه إلى مجالات أخرى ، فيضار الاستثمار العقاري بسبب الضريبة على المدى المتوسط أو الطويل. ويمتاز هذا الأسلوب بالبساطة ، إذ أن وعاء الضريبة ثابت لا يتغير ، ولا يحتاج حصره إلى إجراءات معقدة ، ولا إلى متابعة مستمرة فلا حاجة إلى متابعة التغيرات التي تحدث على الأرض من مباني وخلافه ، فهي قليلة التكلفة إدارياً.

(^{١١}) William Diling: *Urban property taxation in Developing Countries* , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988, p.17.

(^{١٢}) Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management* , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, pp. 9-10.

وتكون الضريبة في هذه الحالة بمثابة اقتطاع جزء من قيمة الأرض للصالح العام.

ويفيد عدم فرض الضريبة على المباني أو التحسينات التي تجرى على الأرض في تشجيع الاستثمار في تطوير وتنمية الأراضي وإقامة المنشآت عليها دون خوف من فرض الضريبة على هذه الإنشاءات.

ولكن يعيب هذه الضريبة أنها غير عادلة حيث تساوى في فرض الضريبة بين مساحتى أرض متماثلتين تقعان في نفس المنطقة ، إحداهما أرضاً فقط لا تغل إيراداً لصاحبها أو تغل إيراداً قليلاً ، أما الأخرى فهي مشيدة بالمباني الفارهة وتدر على صاحبها دخلاً كبيراً ، ومع ذلك فإن كلا المالكين يدفع نفس الضريبة.

كما أن إعفاء الاستثمارات في الإنشاءات من الضريبة يحفز على مزيد من الاستثمار العقاري لغير صالح مجالات الاستثمار الأخرى كالاستثمار الصناعى والزراعى والمالى ، مما يفقد الضريبة العقارية حيادها.

و يسمح قانون التصنيف *the Rating Act* في كينيا بأن^(١٣) تفرض السلطات المحلية الضريبة إما على الأراضى أو الأراضى والتحسينات (مثل المباني) ، ومع أن أول تطبيق لهذا القانون بدأ في مومباسا عام ١٩٢١ اعتمد على الأرض والتحسينات (أى على القيمة السنوية على العقارات المشغولة) فإن كل العقارات المصنفة في كينيا تخضع للضريبة على الأراضى فقط ، ولا تخضع التحسينات كالمباني والإنشاءات للضريبة . فضلاً عن أن معظم المحليات تستبعد الأراضى المملوكة ملكية مطلقة *"freehold" land* والأراضى التي تقل عن ١٢ فدان من الضريبة ، كما تستبعد كذلك الأراضى

(١٣) Roy Kelly :Property Taxation in Kenya , Duke University.

العامة التي تملكها الحكومة المركزية أو مجلس إدارة الأراضي *council* *trust land* من الخضوع للضريبة.

٢- التحديد الواسع لوعاء الضريبة : تمتد بعض التشريعات وعاء الضريبة ليشمل الأرض والإنشاءات وما يقوم به المالك من تحسينات، كما يمتد الوعاء ليشمل في بعض الأحيان أموالاً منقولة تكون في خدمة العقار (كالعقارات بالتخصيص) أو أموالاً شخصية منقولة ذات قيمة كالسيارات والقوارب والطائرات.

ويتم تحديد وعاء الضريبة في هذه الحالة على كل من الأرض والتحسينات *improvements* لأن القيمة الرأسمالية للعقار تتحدد بكافة العوائد المتوقعة منه في الوقت الحاضر وفي المستقبل. وأنه ليس من العدالة أن تفرض الضريبة على أساس قيمة الأرض أو العقار وحده دون اعتبار للتحسينات التي يجريها المالك ، كما هو الحال بالنسبة للفنادق والعمارات الفاخرة والأبراج السكنية ، فتزيد من قيمة تلك العوائد زيادة ملحوظة لا تتساوى معها العقارات التي لم تجر عليها تلك التحسينات .

ويرد أنصار فرض الضريبة العقارية على الأرض والتحسينات على تخوف أنصار الحالة الأولى بأن الزيادة الكبيرة في العوائد الناتجة عن التحسينات تفوق مقدار الضريبة التي تنسب إليها ، مما لا يجعل للضريبة أثراً مثبتاً ، فلا تنخفض الاستثمارات العقارية بسبب فرض الضريبة على التحسينات.

ويتميز هذا الأسلوب بالعدالة فهو يقرر فرض الضريبة على أساس المقدرة التكاليفية للممول ؛ فالممول الذي يمتلك أرضاً فقط لا تكون له نفس المقدرة لممول يمتلك الأرض وما عليها من إنشاءات ، فكان من الواجب عدالة أن يدفع الثاني ضريبة تزيد عما يدفعه الأول تحقيقاً للعدالة الرأسية

التي يجب أن توافرها لكي تستمد الضريبة مشروعيتها^(٨٤). ويقصد بالعدالة الرأسية *vertical equity* معاملة الممولين المختلفين معاملة مختلفة .

كما يحافظ هذا الأسلوب على حياد الضريبة العقارية ، وذلك بخضوع الاستثمار في البناء والإثشاءات للضريبة ، مما يجعل قرار الاستثمار في هذا المجال غير متأثر إلى حد كبير بما يمنحه قانون الضريبة العقارية من مزايا. ومع ذلك فلا يخلو هذا الأسلوب بدوره من عيوب ، فهو يحتاج إلى إدارة ضريبية متطورة تمتلك من القدرات البشرية والإمكانات المادية ما يؤهلها لمتابعة التغيرات على الأراضي ، وتقدير قيمتها وفرض الضريبة عليها ، فهي بذلك طريقة تتطلب إنفاق مبالغ باهظة.

وقد تحتاج الدولة التي تعاني من أزمة في السكان إلى تقرير امتيازات ضريبية للبناء والإثشاءات لتشجيع ملاك العقارات على تطويرها وبناء المزيد من الوحدات السكنية لمعالجة الأزمة ، مما يضطرها إلى إعفاء هذا النشاط من الضريبة ولو إلى أجل معين.

كما أن التوسع في فرض الضريبة على بعض الأوعية كالمنقولات الشخصية ذات القيمة يحول هذه الضريبة من ضريبة على الدخل إلى ضريبة على الثروة أو رأس المال ، التي يشوبها عدم الدستورية.

وهكذا ، يتبين لنا أن الاعتماد على طريقة واحدة من الطريقتين السابقتين لتحديد الوعاء ليس صحيحاً . ويمكن للدولة أن تستن طريقة وسطى بينهما فتأخذ من قيمة الأرض أساساً لوعاء الضريبة مع بعض التوسع في تحديد الوعاء من خلال إخضاع مبان وإثشاءات معينة ، دون أن يمتد الوعاء

(٨٤) وذلك بالطبع دون أن نتجاهل ضرورة أن تتوافر في الضريبة العدالة الأفقية *horizontal Equity* التي تعنى معاملة الممولين المتساويين في المراكز القانونية نفس المعاملة ، لأن العدالة الرأسية والعدالة الأفقية هما جلتا العدالة الضريبية التي بهما تستمد الضريبة مشروعيتها الدستورية . لمزيد من التفاصيل راجع مؤلفنا : الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٩ .

ليفرض الضريبة على الأرض الفضاء أو على الأموال المنقولة الشخصية التي لا تعد عقاراً بالتخصيص .

وليس ثمة مانع يحول دون إعفاء بعض العقارات من الضريبة لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وفق ضوابط محددة.

ويمكن النظر ^(٩٥) إلى القيمة السنوية على أنها ضريبة على الدخل السنوي للعقار ، بينما تعتبر الضريبة على القيمة الرأسمالية أو على موقع العقار جزءاً من الضرائب على الثروة. وهذا التقسيم مبسط ولكنه ليس كل شيء، حيث يمكن أن يختلف نظام الضريبة من حيث هيكل أسعاره وطرق الربط . ويمكن أن تتبع الدول طرقاً مختلفة للربط باختلاف نوع الضريبة ، فقد ربطت الضريبة على الأراضي في كل من ألبينجان وتونس على أساس القيمة الرأسمالية للأراضي ، وعلى أساس القيمة السنوية للتحسينات ، وفرضت المكسيك كل من الضريبة على القيمة السنوية والرأسمالية ، وفي تايلاند استخدمت القيمة السنوية على الأراضي الفضاء ، والقيمة السنوية على الأرض والمباني .

تفرض اليابان ^(٩٦) ضريبة خاصة على حيازة الأراضي *land holding tax* لامتصاص التضخم ، كما تفرض ضريبة سنوية على الأرض الفضاء بواقع ١,٤ % ، وتعفى من هذه الضريبة الأراضي المستخدمة للسكن. وتفرض الضريبة في الفلبين على الأراضي والمباني والآلات .

ووفقاً لقانون ضريبة المباني والأراضي *building and land tax* في تايلاند ^(٩٧) فإنه تخضع للضريبة المنازل غير المشغولة بملكها ، والمباني

^(٩٥) Roy W. Bahl , Johannes F. Linn: *Urban Public Finance in Developing Countries* , A WORLD BANK , Oxford University Press, 1992

^(٩٦) Kyoung - Hwan Kim : *Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov. 1995*

الصناعية والتجارية وحقوق امتياز الأراضي المرتبطة بها ، وكذلك الإضافات الهيكلية .

وكان القانون الضريبي في أرمينيا ^(٩٨) يفرض الضريبة العقارية على معظم أصول المنشأة والمباني والمركبات والطائرات والمراكب والحيوانات التي يملكها الأفراد ، إلا أنه أعقب الإصلاح الضريبي عام ١٩٩٧ تغيير في تحديد وعاء الضريبة ليشمل المباني وعدد قليل من المنقولات.

وفي سوريا تخضع للضريبة على ريع العقارات والعرضات ^(٩٩) جميع الإنشاءات المعدة للاستعمال على اختلاف أنواعها وتخصيصها ، سواء كانت تامة البناء أو على الهيكل (إنشاءات غير منجزة) ، كذلك يخضع للضريبة القسم الذي لا تتجاوز مساحته ألف متر مربع من الأراضي المتصلة بالإنشاءات المذكورة أعلاه المتممة لها ، كالحدائق والمساحات والأراضي والأسطح لأغراض تجارية أو خدمية أو مهنية أو صناعية أو إعلانية ^(١٠٠).

كذلك يمتد وعاء ضريبة المباني في المملكة المغربية ^(١٠١) ليشمل الآلات والأجهزة التي تؤلف جزءاً لا يتجزأ من المؤسسات الصناعية المنشأة

^(٩٧) Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.

^(٩٨) Richard Almy :Property taxation in Armenia, p.5.

^(٩٩) العرصة لغة (بفتح فسكون ففتح) جمعها عرصات ، والعراص كل بقعة بين الدور ليس فيها بناء ، أو هي ساحة الدار . راجع معجم لغة الفقهاء ، وضع : د. محمد رواش قلعة جى ود. حامد صادق قنبيى ، دار النفائس، بيروت ، الطبعة الثانية ، ١٩٨٨ .

ويلاحظ أن القانون العراقي رقم ٢٦ لسنة ١٩٦٢ المسمى بقانون ضريبة العرصات قد عرف - في المادة رقم ١ منه- العرصة بأنها الأرض الواقعة ضمن حدود أمانة العاصمة والبلديات سواء كانت الأرض مملوكة أو موقوفة أو مفوضة... وذلك إذا لم يكن مشيداً عليها بناء صالح لأغراض السكنى أو لأى غرض من أغراض الاستثمار .

^(١٠٠) وفقاً لنص المادة ٢ من المرسوم التشريعي السوري رقم ٥٢ بتاريخ ٢٠٠٦/١٠/١ .
^(١٠١) راجع الفصل رقم ١ من الظهير الشريف رقم ٥٩,٠٨٤ فى تنظيم المباني ، المنشور بالجريدة الرسمية للمملكة المغربية ، العدد رقم ٢٤٦٦ بتاريخ ١٩٦٠/١/٢٩ .

على الأرض ، وكذلك القوى المحركة الطبيعية التي تستخدمها هذه المؤسسات .

ويتوسع في تفسير الأبنية الخاضعة لضريبة الأملاك المبنية في لبنان (١٠٢)، فلا تقتصر على العقارات المبنية بحد ذاتها ، وإنما تشمل مختلف الإنشاءات، وتمتد إلى المتمتعات الضرورية للإنشاءات ، مثل الماء، والتجهيزات اللازمة للمؤسسات الصناعية . و يدخل في تحديد القيمة التأجيرية للمزرعة ثمن المياه ، لأن الماء تحتاجه المزرعة.

نطاق سريان الضريبة المصرية

حدد القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ النطاق الزمني لتطبيق أحكامه وأحوال الخضوع للضريبة ، والحالات التي تخضع أو لا تخضع لها (النطاق المكاني للضريبة) ، كما عين الشخص المكلف بأدائها (النطاق الشخصي للضريبة).

ونبين أحكام كل نطاق في بحث مستقل من المباحث الثلاثة الآتية:
ونقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ، نبين في المبحث الأول النطاق الزمني لتطبيق القانون ، والمبحث الثاني لبيان أحكام الخضوع للضريبة ، ونوضح في المبحث الثالث حالات عدم الخضوع للضريبة:

المبحث الأول

النطاق الزمني لتطبيق القانون

يعمل بأحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ من اليوم التالي لتاريخ نشره ، أى اعتباراً من ٢٤ أغسطس ٢٠٠٨ ، ولكن مع مراعاة ما نصت

(١٥٢) قرار مجلس شورى الدولة بـلبنان رقم ١٣٩ بتاريخ ١٠/٦/١٩٨٦، منشور بمجلة القضاء الإداري، العدد الثالث ، ٨٧/١٩٨٨، ص ١٨٧.

عليه المادة التاسعة من مواد إصداره ، والتي بينت أن استحقاق الضريبة وفقاً لأحكام القانون الجديد تكون اعتباراً من أول يناير للسنة التالية التي تبدأ فيها إجراءات الربط .

ومن ثم فإنه لا يلزم الممول بأداء الضريبة المقررة بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ إلا بعد أن تفرغ الإدارة الضريبية من أعمال الحصر والتقدير ، وتبدأ إجراءات الربط . ولما كانت إجراءات ربط الضريبة وفقاً لنص المادة ١٥ من القانون تبدأ بالنشر في الجريدة الرسمية بما يفيد إتمام التقديرات التي تقوم بها لجان الحصر والتقدير ، ثم إخطار كل مكلف بهذه التقديرات .

وبناءً على ذلك فلا تستحق الضريبة ، وفقاً للقانون الجديد ، لأول مرة إلا اعتباراً من أول يناير التالي للإخطار بالتقدير .

ويثور التساؤل عن حكم الفترة من تاريخ العمل بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وحتى ما قبل أول يناير التالي لإخطار المكلف بالتقدير الذي تستحق عليه الضريبة الجديدة ؟

ونرى أن هذه الفترة يحكمها قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، إعمالاً لنص البند ٢ من المادة التاسعة المشار إليها ، والتي قررت تأجيل العمل بالمادة الثانية والمادة الثالثة من مواد إصداره إلى حين استحقاق الضريبة الجديدة

ولما كانت للفقرة الأخيرة من المادة الثانية من مواد الإصدار قد نصت على أن " يلغى كل نص يخالف أحكام هذا القانون " ، وبالتالي فإن الحكم بإلغاء النصوص المخالفة لأحكامه يعمل بها اعتباراً من أول السنة التالية لاستحقاق الضريبة الجديدة .

كذلك الحال ، فإن المواد التي ألغيت من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بموجب المادة الثالثة من مواد إصدار القانون رقم ١٩٦

لسنة ٢٠٠٨ وحلت محلها مواد جديدة ، يؤجل العمل بالمواد الجديدة حتى أول يناير التالي لاستحقاق الضريبة العقارية الجديدة.

ولعل الحكمة من هذا التأجيل هو أن لا يترك القانون الجديد فراغاً تشريعياً يتمتع عنه تحصيل ضريبة عقارية ، فتقل إيرادات الدولة دون مبرر .

وقد ترى بعض الآراء في ذلك تداخلاً في التطبيق بين أحكام قانون الضريبة العقارية الملغى وقانونها الجديد ، حيث يتضمن كلا منهما أحكاماً لا يمكن أن تسير بالتوازي ، فإدارة الضريبة العقارية عليها حصر العقارات المسجلة ، وتلقى الطعون والاعتراضات وربط الضريبة على العقارات التي تخضع فعلاً للقانون الملغى ، والتي تستجد في ظل القانون الحالي ، فهل تطبق بشأنها إجراءات الحصر والتقدير والربط القديمة ، مع وجود لجان حصر وتقدير قائمة بتشكيل جديد لمهمة التقدير العام الذي بموجبه تستحق الضريبة وفقاً لأحكام القانون الجديد؟.

والإجابة على ذلك يسيرة فالحالات القديمة والعقارات المنشأة حديثاً يعتد في تقدير وربط الضريبة عليها وفقاً للقانون السابق ، أما التجهيز لتطبيق القانون الجديد فتقوم به لجان لحصر والتقدير المنشأة وفقاً لأحكامه.

أى أن الحال يبقى على ما هو عليه ، فالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ سارى المفعول كأن شيئاً لم يتغير ، إلى أن تقوم لجان الحصر والتقدير بإنهاء إجراءات التقدير العام وإخطار المكلفين بالتقديرات الجديدة .

وتظل النصوص الموضوعية للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ سارية على اللوائح التي تحققت في ظل العمل به ، ولو ألغى القانون فعلاً بعد تاريخ العمل بالقانون الجديد ؛ فالعقارات التي تستحق عليها ضريبة عن واقعة تحققت في ظل العمل بالقانون القديم يطبق بشأنها أحكام القانون السارى فى

تاريخ تحقق هذه الواقعة ، وهي الأحكام الخاصة بسعر الضريبة وأسس تقديرها وحالات الإعفاء منها ^(١٠٣).

أما الأحكام الإجرائية كقواعد التظلم والطعن والتحصيل تسرى عليها أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الجديد ^(١٠٤).

ومن ذلك ما نصت عليه المادة ١٤ من القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإلزام كل مكلف بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع فسي دائرتها العقار إقراراً في حالة الحصر الخمسي وذلك في النصف الثاني من السنة السابقة للحصر عن كل العقارات التي يملكها أو ينتفع بها . ويقدم الإقرار عن الحالات المستجدة وغيرها مما تستحق حصرًا سنوياً في موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من كل سنة .

^(١٠٣) وتطبيقاً لذلك فقد رأى مجلس الدولة أنه : ولئن كان قانون الضرائب على الدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ - قد نشر في الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٩٣/١٢/٣١ ومن ثم فإن تاريخ العمل بالقانون المذكور يتم اعتباراً من أول يناير ١٩٩٤ وفقاً للمادة التاسعة منه ، وكانت واقعة التأخير عن أداء الضريبة المستحقة لعام ١٩٩٣ قد نشأت واكتملت قبل صدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ . إلا أن الأثر الممتد واللاحق لهذه الواقعة ، وهي استحقاق مقابل التأخير عن الضرائب المتأخرة لعام ١٩٩٣ في أول يناير ١٩٩٤ ، أي في ظل العمل بالقانون الجديد . ومن ثم فإن هذا القانون الأخير هو الذي يحكم وينظم ذلك الأثر سواء من حيث تحديد ميعاد استحقاق مقابل التأخير أو من حيث كيفية حساب ذلك المقابل.

^(١٠٤) وتطبيقاً لذلك فقد قضت محكمة النقض بأن " مقتضى الأثر الفوري للقانون أن يسرى على كل واقعة تعرض فور نفاذه ولو كانت ناشئة عن مركز قانوني وجد قبل هذا التاريخ ، ومن ثم فإن إجراءات الطعن المنصوص عليها في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا يكون لها محل بعد إلغاء هذا القانون بمقتضى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولا يغير من ذلك العمل بأحكام الضريبة على المرتبات المنصوص عليها في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على السنوات المالية السابقة على ١٩٨٢/١٩٨١ طبقاً لنص البند الثالث من المادة الخامسة من مواد إصدار قانون الضرائب على الدخل إذ ينصرف ذلك إلى القواعد الموضوعية . أما إجراءات الخصومة فتخضع للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إذا بدأت في ظله ، ولا يعتبر ذلك انسحاباً لأثر القانون الجديد على الماضي ، وإنما تطبيقاً للأثر الفوري لهذا القانون " .

ويلزم فى هذا الشأن أن تعلن الحكومة بداية الحصر الخمسى العام وفقاً للقانون الجديد حتى يمكن تحديد بداية موعد تقديم الإقرار ، وذلك فى النصف الثانى للسنة السابقة عليه ، أما الحالات المستجدة وما فى حكمها والتي تطرأ فى ظل العمل بالقانون الجديد فيبلغ عنها المكلف فى موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من تاريخ حدوثها ووفقاً لأحكام القانون الملغى وحتى تستحق الضريبة وفقاً للقانون الجديد.

وتطبيقاً لذلك طالبت وزارة المالية المكلفين بتقديم الإقرار الضريبي وفقاً لأحكام القانون الجديد اعتباراً من ٨ أغسطس ٢٠٠٩ وحتى نهاية ديسمبر ٢٠٠٩ تمهيداً لقيام المصلحة بأعمال الحصر والتقدير العام خلال السنة التالية ٢٠١٠.

الواقعة المنشئة للضريبة

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة الحدث أو الفعل الذى إذا تحقق فى تاريخ معين استحققت الضريبة بحدوثه ، ومن ثم فإن تعيين تاريخ هذه الواقعة ضرورى لتحديد القانون الواجب التطبيق على هذه الواقعة ، وخاصة عندما تسرى أحكام قانون جديد خلال السنة المالية التى كان سارياً فيها قانون آخر ، وتعدد خلال هذه السنة الوقائع التى يختلط بعضها ببعض ، ويثور الخلاف فى تحديد القانون الواجب التطبيق على كل واقعة منها .

ولما كنت المادة رقم ٣ من قانون الضريبة على العقارات المبنية تنص على أن الضريبة تستحق فى الأول من يناير من كل عام فإن الواقعة المنشئة لهذه الضريبة^(١٠٥) أن يكون الشخص مالكاً للعقار أو منتفعاً به فى أول يناير

(١٠٥) قضت محكمة النقض بأنه : " يدل النص فى المادتين الأولى والثنتين والعشرين من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ على أن الواقعة المنشئة للضريبة على العقارات المبنية هي الانتفاع بالعقار سواء يشغله أو يستغله. لما كان ذلك ، وكان الحكم المطعون فيه قد خالف واعتد فى خضوع العقارات للضريبة المبنية على مجرد إقامة البناء فإنه يعد معيباً بمخالفة القانون والخطأ فى تطبيقه".

من العام الذى تستحق عنه ، ولا عبرة بعد ذلك بالتصرفات التي تتم على هذا العقار خلال السنة ، أى بعد يناير الحالى ، وقبل أول يناير التالى ، لأن هذه التصرفات لا تنال من مسئولية مالك العقار الذى تحدد فى أول يناير ، ولو ثبت قيامه ببيع العقار أو التصرف فيه للغير خلال السنة ، ويكون هذا الغير مسئولاً عن ضريبة العقار فى أول يناير التالى لتاريخ التصرف الذى قام به المالك السابق.

ويؤيد ذلك (١٠٦) أن الضريبة على العقارات المبنية تربط مقدماً، بما موداه أن المالك الجديد لا تستحق عليه الضريبة العقارية إلا ابتداءً من السنة التالية لملكيته للعقار الخاضع للضريبة.

المبحث الثانى

النطاق المكافئ للضريبة

شمول القانون لكافة العقارات

تنص الفقرة الثانية من المادة ٨ من القانون على أن "تسري الضريبة على جميع العقارات المبنية وما فى حكمها فى جميع أنحاء البلاد".

وكان القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - فى المباداة الثانية منه - يقصر نطاق سريان الضريبة على العقارات التي تتوافر فيها شروط

(١٠٥) د. عبد المولى محمد مرسى: الوجيز فى قانون الضريبة العقارية على المباني الصادر بالقانون رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ ، مكتبة شذى ، القاهرة ، ٢٠٠٩ ، ص ٨٠.

الخضوع للضريبة (١٠٧) ، والموجودة فقط في المدن والبلاد التي صدرت بها أوامر عالية أو مراسيم (قرارات جمهورية) بربط الضريبة عليها ، وفقاً للأمر العالي الصادر في ١٣ مارس ١٨٨٤ ، والمبينة في الجدول المرفق بالقانون ، وذلك حتى يتجنب فرض الضريبة على مبانى البلاد والقرى الصغيرة التي لا تزيد صافى قيمتها عن حد الإعفاء المقرر من هذه الضريبة ، أو أن تكون الحصيلة المتوقعة من ربط الضريبة على هذه العقارات أقل من التكلفة التي تتكبدها جهة الإدارة لإتمام إجراءات تقدير الضريبة وربطها (١٠٨).

وكانت لوزير المالية سلطة أن يضيف بقرار منه إلى الجدول المرفق بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، أو يحذف منه مئداً جديدة ، بعد أخذ رأى المجالس المحلية ، وله كذلك أن يجرى تعديلاً إلى حدود المدن الواردة بالجدول المذكور ، بعد موافقة الجهات المشار إليها (١٠٩).

ولقد جاء القانون الجديد بنص شامل لخضوع جميع العقارات المبنية وما في حكمها للضريبة ، أيأ كان موقعها ، في جميع أنحاء البلاد. أى بغض النظر عن كون العقار في مدينة كبيرة أو قرية صغيرة، وأيأ كان شكل هذا

(١٠٧) قضت محكمة النقض في الطعن رقم ٢٠٢ ق جلمة ١٢/١٢/١٩٧١ بأن "مؤدى نص الفقرتين الأولى والثالثة من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية أن المناطق في اعتبار المال خاضعاً للضريبة على العقارات المبنية هو مجرد دخوله في عداد الأموال المبنية في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، ولو لم يكن بذاته عقار في حكم القانون المدني".

(١٠٨) د. محمود رياض عطية، ص ١٢١، هامش رقم (١).
(١٠٩) المادة الثانية بعد تعديلها بالقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥.

العقار كوفاً صغيراً أو كصراً منيفاً ، يقع فى وسط العاصمة أو فى اقصى حدود البلاد .

ولهذا النص ميزته ؛ فهو من ناحية يحقق الشمول الذى يجب أن تتصف به الضريبة العامة ، حيث ينبغى أن ينبسط نطاقها على كافة ما يشكله وعائها (وهو هنا العقارات وما فى حكمها) ، دون أن يستثن من ذلك عقار لمجرد أنه يقع فى منطقة لم يتضمنها مرسوم أو قرار وزارى ، أو لبعدها عن خط التنظيم الذى تحدده جهة الإدارة ، بالرغم مما قد يتمتع به العقار من مزايا تفوق عقار آخر خاضع للضريبة لمجرد وقوعه فى الدائرة التى حددتها القرارات والتعليمات والنظم ، فى حين أن العقار الأول أكبر مساحة ، وأحسن إعداداً وتجهيزاً ، وأروع منظراً وبهاءً . لذا جاء نص القانون الجديد ليخضع كافة العقارات للضريبة تحقيقاً للعمومية والشمول التى توفر العدالة كما ينشدها قانون الضريبة.

وقد يقال إن القانون الجديد لم يستحدث خضوع كافة عقارات البلاد للضريبة ، إذ أنه كان فى إمكان وزير المالية وبسهولة أن يبسط نطاق ذلك القانون على كافة العقارات أياً كان موقعها ، فيما لو استخدم وزير المالية سلطته بإصدار قرارات لضم العقارات الخارجة نطاق القانون إلى سلطة الخضوع الضريبى دونما حاجة إلى إصدار قانون ضريبى جديد.

وهذا القول بدوره صحيح ، ولو من الناحية النظرية على الأقل ، إلا أن إصدار قرار من وزير المالية بإخضاع بعض العقارات قد يعترضه صعوبات سياسية وعملية ، لما قد يلقى ذلك من معارضة شديدة من أصحاب العقارات ، وقد يكون من بينهم بعض أصحاب النفوذ الذين يستطيعون بما يملكون من سطوة التأثير على أصوات الناخبين أو الوصول إلى وسائل

الإعلام ما يؤدي إلى تمييزهم فلا يدخلون ضمن القرارات الوزارية ، مما
يعنى فى النهاية تطبيق هذا القرارات على بعض الأماكن دون بعضها .

ومن ناحية أخرى ، لا يخلو النص الجديد من عيب فهو يحمل الجهة
الإدارية تكلفة إدارية باهظة لحصر جميع العقارات فى جميع أنحاء
الجمهورية ، بالرغم من أن كثيراً من هذه العقارات يقع فى مناطق فقيرة ،
أو فى القرى وعلى أطراف المدن ، حيث تقل القيمة السوقية لهذه العقارات
عن الحد اللازم لفرض الضريبة مما لا يسفر فى الواقع عن حصيلة ذات
قيمة .

ومع ذلك ، فقد نص القانون على بيان مدى خضوع العقارات للضريبة
والحالات التي لا تخضع فيها بعض العقارات للضريبة .

ونبين ذلك (١١٠) فى المطلبين الآتيين:

المطلب الأول

العقارات التي تخضع للضريبة

النصوص القانونية

تنص المادة رقم (٨) من القانون على أن تفرض ضريبة سنوية على
العقارات المبنية أيًا كانت مادة بنائها وأيًا كان الغرض الذي تستخدم فيه،
دائمة أو غير دائمة، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء، مشغولة

(١١٥) أما العقارات المعفاة ، أو التي ترفع عنها الضريبة، فقد خصصنا لها موضعاً مستقلاً
، ذلك لأن هذه العقارات داخلة فى عموم العقارات الخاضعة للضريبة ، لأن الإعفاء من
الضريبة أو الحق فى رفعها صنف الخضوع للضريبة ورهن به ، فلا يمكن القول بإعفاء
عقار من ضريبة ، أو المطالبة برفع الضريبة عنه ، هو أصلاً غير خاضع لها.

بعض أو بغير عوض سواء أكانت تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير إتمام، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات حصر العقارات المبنية. وتسري الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد.

وتنص المادة (٩)، على أن يعتبر في حكم العقارات المبنية ما يأتي:

١- العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو بنظام حق الانتفاع سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو المنتفعين، وسواء نص أو لم ينص في العقود المبرمة معهم على أيلولتها للدولة في نهاية العقد أو الترخيص.

٢- الأراضي الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، مسورة أو غير مسورة.

٣- التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر.

وتنص المادة (١٠): مع عدم الإخلال بأحكام قانون الزراعة رقم (٥٣) لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته، تسري الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية على أن ترفع عن الأراضي المقام عليها تلك العقارات ضريبة الأقطان. وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات المنظمة لذلك.

ومفاد هذه النصوص أن المشرع قد فرض الضريبة على العقارات المبنية أو ما في حكمها . ويلاحظ في هذا الصدد أمران :

الأول : أن المشرع لم يضع تعريفاً معيناً للعقار المبنى ، ومن ثم يرجع في ذلك إلى القواعد العامة التي تقررها أحكام القانون المدني.

الثاني: أن المشرع قد أورد حالات بعينها أخضعها للضريبة بنص صريح ، واعتبرها في حكم العقارات ، حسماً لأى خلاف قد يثور حول مدى خضوعها للضريبة.

وتفصيل ذلك على النحو التالي :

١- العقار المبنى

يعرف العقار المبنى في المادة ٨٢ من القانون المدني على أنه : " كل شئ مستقر بحيزه ثابت فيه لا يمكن نقله منه دون تلف. ومع ذلك يعتبر عقاراً بالتخصيص : المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله".

ويلاحظ أن المشرع الضريبي لم يكتف بمجرد أن يكون المال عقاراً حتى يخضع للضريبة، وإنما اشترط أن يكون هذا العقار مبنياً ، مما يقتضى البحث في معنى العقار المبنى من ناحية ، وفي مدى خضوع العقار بالتخصيص للضريبة من ناحية أخرى:

معنى العقار المبنى

يعرف البناء ^(١١) بأنه تجميع المواد التي تثبت سواء على سطح الأرض أم في داخلها بحيث لا يمكن نقلها دون تلف. وعلى هذا فإنه يعتبر عقاراً مبنياً دور السكنى والمخازن والمعامل والمنائر ، كذلك تعد عقارات مبنية الإنشاءات الفنية كالخزانات والقناطر والأفران والجسور والسدود والأنفاق.

(١١) د. محمد كامل مرسى: شرح القانون المدني الجديد، الباب التمهيدي، ص ٤٨٤.

ولا يهتم أن يكون هذا العقار صغيراً أو كبيراً، أقامه مالك الأرض أو غيره، مستقلاً عن المبنى أو كان جزءاً منه كالأبواب التي توصل المياه، أو الغاز إلى العقار.

كما لا يشترط أن يكون العقار مثبتاً بالأرض بحيث يستقر بنفسه عليها، أو كان مثبتاً بقوائم من الطوب أو الأسمنت، أو من المعدن أو الخشب.

ومن ثم تخضع للضريبة الأكواك الخشبية^(١١) المقامة على الأرض بصرف النظر عن نوع استغلالها، كأكواك بيع السجائر والمرطبات والنباتات الشتوية والطواحين والمحاليج التي تقام لحفظ وتربية الزهور والنباتات الشتوية والطواحين والمحاليج والآلات الري، وسواء استعمل هذه الأكواك مالكة أو أجرة للغير، ولا يشترط ثباتها أو التصاقها بالأرض.

وتخضع العقارات المبنية للضريبة أيّاً كان الغرض منها، أي سواء كانت مقامة للسكن الدائم كالمنزل، أو السكن المؤقت كالقنطرة، أو لتخزين البضائع كالمخازن، أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي كالمتاجر والمصانع، ما لم ينص القانون على إعفائها صراحة.

(١١) لغير الخلاف حول مدى خضوع أكواك بيع الصحف التي تملكها نقابة الصحفيين للضريبة، فذهب رأي إلى عدم خضوعها للضريبة، لأنها لا تعتبر عقارات في حكم القانون المدني أو في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، بينما ذهب رأي آخر إلى خضوع هذه الأكواك للضريبة على العقارات المبنية استناداً إلى أن هذه الأكواك متصلة بالأجزاء غالية في الثقل، ولا يجوز نقلها من مكان إلى آخر إلا بإذن البلدية، كما أن المشرع الضريبي قد أخذ بمفهوم واسع للعقارات، حيث نصت المادة الرابعة من التعليمات الملحة باللائحة التنفيذية القانون الصادرة في ١٩٥٤/٤/٧ على خضوع الأكواك الخشبية للضريبة أيّاً كان الغرض منها، وبصرف النظر عن ضرورة توافر شرط ثباتها والتصاقها بالأرض، وسواء استغلها المالك بنفسه أو أجرة للغير. ومن ثم تخضع هذه الأكواك للضريبة طالما كانت إقامتها لا تنصف بمسقة عرضة، كما لو قيمت بقيت مدة تزيد عن سنة متتالية راجع استناداً للدكتور السيد عبد المولى: ص ٥٠.

وقد ذهبت مصلحة الضرائب العقارية إلى أن الأكواك الموجودة على أبواب العقارات للحراسة لا تخضع للضريبة.

كما تخضع للضريبة العقارات أياً كانت مدة إقامتها ؛ أى سواء كانت مقامة لتبقى إلى الأبد أو لمدة معينة ، طالما كانت هذه العقارات مثبتة بالأرض، ومعدة لتبقى أقصى مدة ممكنة يمكن أن تبقاها، إذ أن النوام مسألة نسبية ، يقصد بها أن يبقى العقار حتى يبلى أو يصبح غير صالح للغرض الذى خصص من أجله. ومن ثم تخضع للضريبة تركيبات السيرك. وحوامل الإعلانات. وإن كان بعض الكتاب (١١٢) يشترط أن تبقى لمدة سنة على الأقل.

وتخضع للضريبة كذلك العقارات سواء أقيمت على الأرض كالمنازل ، أو تحت الأرض كالبدرومات ، أو على الماء كالمذهبيات ((النوانات) ، والكازينوهات المقامة فى عرض البحر التي لها صفة الاستقرار ، ألياً كان نوع الاستغلال.

ويخضع العقار المبنى للضريبة سواء كان تام البناء ، أو لم يتم تركيب بعض لوازمه ؛ وذلك إذا كانت بعض وحداته مشغولة بالسكن ، أو يتم محاولة النشاط فيها (١١٣).

ولقد قضت المحكمة الإدارية العليا (١١٤) بأن القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ يقضى بأن ضريبة العقارات للمبنة لا تسرى إلا على العقارات أياً كانت مدة بنائها ، وأن صفة العقار تثبت لكل شئ مستقر فى حيز ثابت لا يمكن نقله دون تلف ، وأن الكرافانات الغير مستقرة أو مثبتة فى الأرض ،

(١١٢) راجع الجرف ، ص ٤٦٢ ، وترى مصلحة الضرائب العقارية أن الأكشاك والسيرك وحوامل الإعلانات الضريبة لا تعد من العقارية المبنة الخاضعة للضريبة إذا لم يمس على إقامتها سنة. راجع : محمد صلاح شرقاوى وآخرون: الضريبة على العقارات المبنية ، من مطبوعات معهد المحصلين والمصارف، القاهرة، ١٩٦٧، ص ١٩.

(١١٣) الجرف ، ص ٤٦٥ . ومع ذلك فإن المنشآت التي يقيمها المهتمسون والمقاولون بصفة مؤقتة لغرض الإشراف على المباني وقت إقامتها لا تخضع للضريبة ، سواء كانت هذه الإنشاءات من الخشب أو الحديد أو البناء.

(١١٤) الطعن رقم ١٦٨٨ لسنة ٢٤ طيا ، مشار إليه فى كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ١ لسنة ٢٠٠٤.

والتي يمكن فكها ونقلها دون تلف لا ينطبق عليها وصف العقار الذي عناء المشرع في المادة ٨٢ من القانون المدني وأنها لا تأخذ صفة العقار بالتخصيص ، وليست ضمن المنشآت التي تعتبر في حكم العقار طبقاً لنص المادة الأولى من القانون المذكور.

وتخضع للضريبة العقارات المشغولة ، سواء حصل مالكيها على مقابل أو لم يحصل ، إذ يكفي للخضوع للضريبة أن يكون العقار مبنياً ولو لم يتم بناؤه، مشغولاً حال تمام بنائه أو قبل أن يتم البناء ، حصل مالكة على مقابل أو عوض لشغل الغير له أو لم يحصل.

وقد أثار هذا الحكم شبهة عدم الدستورية بمقولة أن العقارات المشغولة بغير عوض لا تدر دخلاً ، فهي كالأرض الفضاء التي لا تدر دخلاً وسبق أن قضى بعدم دستورية الضريبة المفروضة عليها.

بيد أن المحكمة الدستورية رفضت هذه المقولة وقضت بدستورية نص الفقرة الأولى من المادة الأولى من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤- وهي التي تقابل نص (٨) من القانون الحالي رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨- على سند من القول (١١٦) بأن هناك اختلافاً بين الأرض الفضاء والعقارات المبنية المشغولة ؛ فالأرض الفضاء هي رأسمال خالص لا يدر دخلاً بحكم طبيعته ، وطالما بقي بحالته من عدم الاستغلال ؛ ومن ثم فإن فرض الضريبة عليها إنما يرد على رأس المال ذاته ، وليس على ما يدره رأس المال من دخل . في حين أن العقارات المبنية المشغولة قد أعدت لأن تدر دخلاً بحكم طبيعتها ؛ وقد جعل المشرع تقدير هذا الدخل منسوباً إلى القيمة الإيجارية المقررة للعقار ، واعتبرها هي وعاء الضريبة التي فرضها النص الطعين ؛ بما مؤداه أن المغايرة بين حالة الأرض الفضاء

(١١٦) حكم المحكمة الدستورية العليا في الدعوى رقم ٩٦ لسنة ٢٢ دستورية عليا، جلسة ٢٠٠٢/٣/١٠.

وحالة العقار المشغول تتأتى من الأولى لا تدر ثمة دخل يمكن أن ترد عليه الضريبة ، أما الثانية فهي مصدر لدخل حقيقى حين يشغل العقار بعوض ، ودخل حكمى حن يشغل بغير العوض ؛ إذ يرتد انعدام العوض فى الحالة الأخيرة إلى حرية صاحب حق العوض فى استخدام مصدر دخله، وهو اختيار ليس من شأنه تغيير طبيعة المال ذاته ، وما أعد له من أن يكون مصدراً لإنتاج دخل ، سواء تحقق هذا الدخل فعلاً أو حكماً.

ويلاحظ فى هذا الشأن أنه يشترط للخضوع للضريبة أن يكون هناك ثمة بناء يخرج الأرض من وصفها كأرض فضاء ، ولايهم أن يكتمل البناء ، أو أن ينشغل بشئ ، ولا أن يدر دخلاً حقيقياً لصاحبه أو لا يحصل على عوض نتيجة شغل الغير له ، لأنه بقيام بعض البناء ولو لم يتم البناء يكون صاحب الأرض قد هيأها لتكون عقاراً ، وأنها بهذه التهيئة معدة لأن تحقق دخلاً ما يخضع العقار بسببه للضريبة.

وأخيراً فإنه لا تهم صفة شاغل العقار عند بحث خضوعه للضريبة ، إذ يخضع للضريبة العقار المشغول بصاحبه ، إذا كان ساكنه هو مالكه ، أو إذا كان مؤجراً للغير ، أو موهوباً له.

العقارات الواقعة فى المناطق الزراعية

كان القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ قد استثنى من الخضوع للضريبة على العقارات المبنية الأراضى المجاورة لمساكن العزب ، والتي تستعمل فى نفس الوقت أجراًناً لأهالى القرية ، إذ تدخل هذه الأراضى ضمن المنافع العامة ، ولا تخضع للضريبة على العقارات المبنية ، إذا توافر (١١٧) فيها شرطان : الأول ، أن تكون مجاورة لمساكن العزب. والثانى، أن تكون مستعملة كأجران خاصة لأهالى القرية .

(١١٧) الجرف، ص ٤٦٩.

وإذا كانت بعيدة عن مساكن العزب ، أو كانت قريبة منها ولكنها لا تستعمل أجزاها خاصة بأهالى القرية خضعت للضريبة . أى أن فقدان أحد الشرطين يخضعها للضريبة.

وتنص المادة العاشرة من القانون الجديد على أنه " مع عدم الإخلال بأحكام قانون الزراعة رقم (٥٣) لسنة ١٩٦٦م وتعديلاته، تسري الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية على أن ترفع عن الأراضي المقام عليها تلك العقارات ضريبة الأقطان. وتحدد اللائحة التنفيذية الإجراءات المنظمة لذلك^(١١٨) .

ومؤدى تطبيق نص القانون الجديد أن العقارات المبنية المقامة على الأرض الزراعية تخضع للضريبة^(١١٩) ، أى كان الغرض من إقامة هذه العقارات ، أى سواء كانت للسكنى أو مزاوله نشاط تجارى أو صناعى ، أو كانت مخصصة للأغراض الزراعية .

ويكفى للخضوع للضريبة على العقارات المبنية أن يكون العقار مبنياً على الأرض الزراعية ، أى كان موقع الأرض الزراعية فى المناطق

(١١٨) قضت المحكمة العليا - فى الطعن ٢٤٣ رقم لسنة ٢٨ ق ع والطعن ٤٣٩٧ لسنة ٤٢ ق ع جلسة ١٩٩٩ / ١ / ٢٤ - بأن المادة ١٤٤ من الدستور تبين أن السلطة التنفيذية ممارسة الاختصاص التشريعى استثناء بإصدار اللوائح والقرارات اللازمة لتنفيذ القوانين وتوضيحاً لبعض أحكامها أو تيسير لإجراءات تطبيقها شريطة ألا تتضمن تلك اللوائح والقرارات ما يعد تعديلاً لأحكام القانون أو تعطيلاً لها أو إعفاء من تنفيذها وفى حالة تجاوز السلطة التنفيذية لهذه الحدود والأطر المبينة فى الدستور فلها تكون قد خرجت عن حدودها المرسومة وتجاوزت عن سلطاتها المقيدة فى هذا اللحاق بما لا معدى معه لوصف القرارات الصادرة منها على ذلك النحو بعبء عدم المشروعية ومخالفة القانون .

(١١٩) ومع ذلك فإن البند ح من المادة ١٨ من القانون الحالى رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ تنص على أن الضريبة العقارات المخصصة لمنفعة الأراضي الزراعية المحيطة بها ، مما يعنى أن هذه الأجران والمساكن التى يقيم فيها الفلاحون لأغراض خدمة الأرض الزراعية ويجوارها ، وإن كانت خاضعة من حيث الأصل للضريبة ، معفاة بشرط أن تكون مخصصة لهذه المنفعة فقط وبدون أجر ، انظر فيما بعد ص .

الزراعية بالريف ، أو كانت من الأراضي الزراعية التي تقع داخل الأحوزة العمرانية ، وذلك حتى لا تتميز العقارات التي تقام على أية أرض مزروعة بميزة ضريبية .

ويستدل على ذلك بمقارنة هذا النص بما ورد بمشروع الحكومة (١٢٠)، والذي كان ينص على سريان الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية (داخل الأحوزة العمرانية) ، وجاء النص كما أقره البرلمان بحذف عبارة داخل الأحوزة العمرانية ليكون الخضوع للضريبة شاملاً لجميع العقارات المبنية التي تقام على أراض زراعية أينما وجدت.

وأوجبت اللائحة التنفيذية من القانون (١٢١) اتباع الاجراءات التالية لفرض الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الاراضي الزراعية:

أ - التأكد من أن العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية أقيمت بناء على ترخيص، أو أنه تم تحرير محضر بمخالفة البناء في الأراضي الزراعية وقضى فيها نهائياً بالبراءة أو بسقوط الدعوى الجنائية، أو انقضاء ثلاث سنوات على إقامة هذه العقارات وتوصيل أى من المرافق الأساسية إليها (مياه، كهرباء، صرف صحي) دون تحرير محضر بالمخالفة.

ب - في حالة عدم تحقيق أي من الأحوال المنصوص عليها في البند أ، على لجان الحصر والتقدير المختصة الرجوع الى الجمعية التعاونية الزراعية الواقع في دائرتها العقار المبني على الأراضي الزراعية للوقوف على ما إذا كان محرراً عنه محضر بناء في الأراضي الزراعية. ويثبت ذلك في محضر رسمي، فإن لم يكن محرراً عنه محضر يتم حصره.

(١٢٠) المادة رقم ١١ من مشروع القانون المقدم للحكومة.

(١٢١) المادة رقم ٦ من اللائحة التنفيذية.

ج - يتم رفع ضريبة الأطنان عن الأراضي المقام عليها تلك العقارات بموجب إذن استبعاد يعتمد من مديرية الضرائب العقارية، وذلك اعتباراً من تاريخ ربط تلك العقارات بالضريبة على العقارات المبنية.

و يترتب على الخضوع للضريبة في هذه الحالة رفع الضريبة على الأطنان المقررة على الأرض المقام عليها تلك العقارات منعاً للازدواج الضريبي ، وذلك بالإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون (١٢٢).

العقارات بالتخصيص

يعد عقاراً بالتخصيص المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه. رصداً على خدمة هذا العقار ، أو استغلاله .

وقد اشترط القضاء (١٢٣) أن يكون القائم بالتخصيص مالكاً لكل من العقار والمنقول .

و يلزم هذا التخصيص أن يكون المنقول مثبتاً بالعقار على وجه القرار (١٢٤).

(١٢٢) رأت اللجنة المشتركة لدراسة مشروع القانون بمجلس الشورى أن تعدل كل نص يرد في مشروع القانون يحول إلى اللائحة التنفيذية وضع القواعد المنظمة للضريبة ، بحيث يقتصر دور اللائحة التنفيذية على تحديد الإجراءات المنظمة لسريان الضريبة على هذه العقارات دون وضع قواعد تختص السلطة التنفيذية بها ، مما يعتبر تقويضاً برلمانياً للسلطة التنفيذية في وضع قواعد للضريبة لا يجيزه الدستور . وقد أيد مجلس الشعب هذا التوجه . وكل ذلك استجابة لما قضت به المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٢٤ لسنة ١٧ دستورية عليا بجلسته ١٩٩٩/١/٢ بأن " السلطة التشريعية هي التي تقيض بيدها على زمام الضريبة العامة ، إذ تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها ، متضمناً وعائتها ، وأسس تقديره ، وبيان مبلغها ، والملئزمين أصلاً بأدائها ، وقواعد ربطها وتحويلها وتوريدها وكيفية أدائها ، وضوابط تقاضها ، وما يجوز أن تتلوه من اعتراض عليها..."

(١٢٣) الطعن بالنقض رقم ٣٢٥ لسنة ٢١ ق ، جلسة ١٩٥٥/٢/١٠ ، والطعن رقم ٢٦٧ لسنة ٢٦ ق جلسة ١٩٧٢/١/٢٠ .

(١٢٤) الطعن بالنقض رقم ١٢١ لسنة ٢١ ق ، جلسة ١٩٥٤/١/١٤ .

ومن أمثلة العقارات بالتخصيص : آلات المعامل كالمطارق والسندان والمكابس ، والآلات غير المثبتة في الأرض وأحواض الحمامات ، والرفوف والمقاعد ، طالما كانت في خدمة العقار ولو توفى مالكه.

والعبارة في معرفة ما إذا كانت هذه المنقولات عقارات بالتخصيص هو نية مالئها صراحة أو ضمناً في وضع هذه المنقولات في خدمة العقار ، ومن ثم فلا تعد عقارات بالتخصيص الكتب الموضوعة في المكتبة ، أو اليخط واللافتات المعلقة على جدار^(١٢٥).

وذهب بعض الكتاب^(١٢٦) إلى أن العقارات بالتخصيص تخضع للضريبة على العقارات المبنية ، وذلك لدخولها في عموم المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حتى وإن كانت في الأصل منقولات ، ويغلب أن تكون من مادة غير مواد البناء المألوفة كالبحر والأسمنت ، لأن من العقارات المبنية ما يبنى بمادة غير مألوفة كالأنابيب والشرقات والمصاعد التي تكون من الخشب أو الحديد.

وقد رفض القضاء^(١٢٧) هذا النظر ، على أساس أن هدف المشرع هو فرض الضريبة على العقارات المبنية في ذاتها ، أو ما في حكمها التي حددها القانون ، وإذا كان المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رسداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله يعتبر عقاراً بالتخصيص في حكم المادة ٨٢ من القانون المدني ، إلا أن هذه المنقولات لا تأخذ وصف العقارات المبنية في حكم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ الذي حدد مدلول العقارات المبنية تحديداً أغفل فيه اعتبار العقارات بالتخصيص أحد عناصرها ، مما لا يجوز التوسع فيه.

^(١٢٥) الجرف، ص ٤٥٨.

^(١٢٦) محمد رشاد: الضريبة العقارية في التشريع المالي المصري ، ص ١٩ ، والجرف، ص ٥٥٩.

^(١٢٧) المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ٨٧٩ لسنة ١٢ ق، جلسة ١٩٧١/٤/١٠.

ومن جانبنا فإننا نؤيد عدم خضوع العقارات بالتخصيص للضريبة ،
ذلك لأن نص المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، والمادة رقم ٨
من القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، صريح فى أن ما يخضع
للضريبة هو (العقار المبنى) ، وهما صفتان لازمتان لا يتوافران فى المنقول
الذى رصد خدمة العقار ، وأن المشرع حين أراد أن يتوسع فى مفهوم العقار
المبنى أورد الحالات التى تأخذ هذا الحكم ، وليس من بينها العقار
بالتخصيص^(١٢٨).

وتأكيداً لذلك فقد قضى (١٢٩) بأن كبائن التليفون بالكرات المنتشرة
بالشوارع لا تأخذ وصف العقارات المبنية فى حكم القانون رقم ٥٦ لسنة
١٩٥٤ الذى لم يخضع للضريبة العقارات بالتخصيص . وذلك بخلاف
محطات تقوية التليفون المحمول المقامة على أسطح العمارات بمقابل مبادئ
أو عيني ، فهى تخضع للضريبة تأسيساً على أنها تأخذ حكم العقارات المبنية
طبقاً لصريح ما ورد فى المذكرة الإيضاحية- للقانون الملغى- بالنسبة
للتراكيبات المقامة على أسطح العمارات ، وأدخلوها فى عموم الفقرة ج من
المادة ٩ من القانون الجديد باعتبارها من التركيبات التى نص القانون

(١٢٨) وبذلك قضى بأن " مؤدى نص الفقرتين الأولى والثالثة من المادة الأولى من القانون
رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ أن المنطوق فى اعتبار المال خاضعاً للضريبة على العقارات المبنية هو
مجرد دخوله فى عداد الأموال المبنية فى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ولو لم يكن بذاته
عقاراً فى حكم القانون المبنى ، وهو ما تكشف عنه المذكرة الإيضاحية لهذا القانون بقولها
" أن المشرع قد أورد نصاً هاماً يشمل العقارات المبنية أى كانت الغرض الذى تستخدم فيه
، وأياً كانت مادة بنائها ليندرج تحت هذا النص البيوت والذهبيات والمصانع والمعامل
والوابورات والحوانيت والمحالج والمطاحن والمناجم وما إلى ذلك . وأنه اعتبر فى حكم
العقارات المبنية التركيبات التى تقام على أسطح وواجهات العمارات إذا كانت مؤجرة أو
كان تركيبها مقبول دفع أو أجر ."
(١٢٩) راجع كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ١ لسنة ٢٠٠١ بناءً على فتوى
وزارة المالية المشار إليها فى هذا الكتاب.

صراحة على إخضاعها للضريبة ، إذا أقيمت على أسطح أو واجهات العقارات لتؤجر أو مقابل نفع يحصل عليه مالك السطح .
وقضى أيضاً (١٣٠) بأنه " وإذا كان المنقول الذى يضعه صاحبه فى عقار يملكه رسداً على خدمة هذا العقار أو استغلاله فى حكم المادة ٨٢ من القانون المدني عقاراً بالتخصيص إلا أن هذه المنقولات فى المنازعة الماثلة لا تأخذ وصف العقارات المبنية فى حكم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ السدى حدد مدلول العقارات تحديداً أغفل فيه اعتبار العقارات بالتخصيص هو أحد عناصرها لا يجوز التوسع فيه".

ما بعد فى حكم العقارات المبنية

حدد القانون الجديد ثلاث حالات ، يمد فيها نطاق القانون ، بحيث تدخل كل حالة منها فى حكم العقار المبنى الخاضع للضريبة ، وهذه الحالات هى:

أ- العقارات المخصصة للإدارة واستغلال المرافق العامة

أضاف القانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥ فقرة جديدة إلى المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تقضى بفرض الضريبة على العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التى تدار بطريق الالتزام، سواء كانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو نص فى العقد على أيلولتها للدولة فى نهاية مدة الالتزام أو لم ينص.

وقد حسم المشروع بهذا النص الخلاف الذى أثير حول مدى خضوع هذه العقارات للضريبة ؛ فمن قائل بأن هذه العقارات لا تخضع للضريبة على العقارات المبنية لأنها تأخذ حكم المباني المملوكة للدولة ، بحسبان أن ملكيتها تؤول للدولة فى نهاية عقد الامتياز، بينما يقول آخرون بخضوعها للضريبة لأن العبرة بالجهة المالكة للعقار فى الوقت الذى تستحق فيه الضريبة .

(١٣٠) حكم المحكمة الإدارية العليا فى الطعن رقم ٨٧٩ لسنة ١٢ ق جلسة ١٩٧١/٤/١٠ .

وقد تبنى المشرع الرأى المؤيد لخضوعها ، بحيث تخضع للضريبة على العقارات المبنية العقارات التي تقام على أراض تملكها الحكومة ، أو تؤول ملكيتها إلى الدولة بعد فترة محدودة ، أو بعد انتهاء مدة عقد الامتياز ، سواء نص فى العقد على أيلولتها للدولة أو لم ينص (١٣١).

وقد رأت الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع أن (١٣٢) التعديل الوارد بالنص المذكور لم يستحدث حكماً جديداً فى هذا الخصوص ، ومن ثم فإنه يطبق كذلك على الفترات السابقة على صدور النص الجديد ، إذ ليس ثمة مبرر لتمييز العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة عن غيرها من العقارات المبنية الخاضعة للضريبة دون أن يرد هذا التمييز بنص صريح.

وإذا استردت الدولة المرفق بعد انتهاء عقد الامتياز فإنها لا تعتبر خلفاً للمتزم السابق ، ولا تكون مسئولة إلا عن الوفاء بالتزاماتها خلال الفترة التالية لإسقاط الالتزام دون الأعباء الأخرى التي كانت على عاتق المتلزم السابق (١٣٣).

ب- الأراضى الفضاء المستغلة أو المستعملة

وفقاً لنص الفقرة الثانية من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فإنه يعتبر فى حكم العقارات المبنية الخاضعة للضريبة الأراضى للفضاء المستغلة أو المستعملة ، سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها ، مسورة أم غير مسورة. وهذا النص من العموم بحيث يشمل الأرض المستغلة بأى نوع من الاستغلال ، صناعياً كان أو تجارياً ، وسواء كان المستغل أو المستعمل لها هو المالك نفسه أو صاحب حق الانتفاع أو الغير ،

(١٣١) المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٥٤٩ لسنة ١٩٥٥.

(١٣٢) فتواها رقم ٣٣٩ بتاريخ ١٩٧٥/٦/٢٢ ، مشار إليها فى : عيد الفتاح مراد، ص ١٦٠.

(١٣٣) حكم النقض فى الطعن رقم ١٤٨ لسنة ٣٣ ق، جلسة ١٩٥٧/٥/٣٠.

وذلك بغض النظر عما إذا كان هذا الاستغلال أو الاستعمال مقابل أجر يحصل عليه مالك الأرض أو بغير أجر.

والحكمة من ذلك هو أن هذه الأرض لم تخضع لضريبة الأطنان ، إما بحكم دخولها فى نطاق المدن المربوطة على مبانيها الضريبة على العقارات المبنية ، أو لأنها مما تعتبر حرماً أو منافع للسكنى . كما أن تأجر الأرض الفضاء للغير الذى يقيم مبنى عليها يفقدها صفتها كأرض فضاء ، وتخضع للضريبة (١٣٤).

وعلى هذا فإذا استعملت الأرض الفضاء أو استغلت بأى صورة وجب إخضاعها للضريبة على العقارات المبنية ، سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها ، وسواء كانت مسورة أو غير مسورة.

ولقد حسم هذا النص الخلاف حول ما إذا كان تسوير الأرض الفضاء دون استغلالها أو استعمالها يجعلها من العقارات المبنية الخاضعة للضريبة ، حيث كانت وزارة المالية (١٣٥) قد قررت بأن الأرض البراح غير المحاطة بالأسوار ، والأراضى المسورة بقصد معرفة حدودها لا تؤخذ عوائد عنها ، أما الأراضى المسورة وتكون ذات إيراد ، سواء كانت مؤجرة للغير أو على ذمة أربابها تخضع للضريبة ، وهو الرأى الذى عارضه مجلس الدولة بحسبان (١٣٦) أن الأرض الفضاء لا تخضع للضريبة لمجرد تسويرها ، ومهما كانت مادة السور أو شكله ، لأن التسوير لا يجعل منها بناء تسرى عليه الضريبة .

(١٣٤) مجلس الدولة ، الفتوى رقم ١٧٠ بتاريخ ١٩٥٨/٤/٦ .
(١٣٥) منشور وزارة المالية بتاريخ ١٨٤/٥/٢٦ ، تفسيراً للمادة الأولى من الأمر العالى الصادر فى ١٨٨٤/٣/١٢ التى تنص على : " تؤخذ عوائد الأملاك من بيوت السكن (التوكلات) والمخازن والأملاك ذات الإيراد ، وبالجمله عن جميع أبنية للقطر المصرى التابعة لها ، سواء كانت مسكونة بأصحابها أو بأصحاب المنفعة منها ، أو غيرهم ، بأجر أو بدون أجر .
(١٣٦) فتوى قسم الرأى والتشريع رقم ٣٣٣ بتاريخ ١٩٥٢/٨/١١ .

ثم جاء نص الفقرة الثانية من المادة الأولى من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ليحسم هذا الخلاف ، حيث اشترط أن تخضع الضريبة القضاء للضريبة عندما تكون مستغلة أو مستعملة سواء كانت ملحقة بعقار أو مستغلة عنه، مسورة أو بدون سور.

أما الأرض القضاء غير المستغلة فقد سبق أن أخضعها القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٧٦ المعدل بالقانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٨ لضريبة خاصة ، بسعر ٢% من قيمتها ، على أن تؤول حصيلتها إلى صندوق تمويل مشروعات الإسكان الاقتصادي ، ولكن المحكمة الدستورية العليا قضت (١٣٧) بعدم دستورية هذه الضريبة.

ج- التركيبات التي تقام على الأسطح والواجهات

يعتبر في حكم العقارات المبنية الخاضعة للضريبة التركيبات التي تقام على أسطح وواجهات العقارات ، إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر.

ورغم أن هذه التركيبات تعتبر في حكم العقار ، لأنه يغلب عليها أن تكون مثبتة في عقار ، إلا أن المشرع أراد أن يحسم ما قد يثور من خلاف حول مدى خضوع التركيبات التي يسهل نقلها دون تلف ، أو ما إذا كانت تعتبر عقاراً بذاتها أم عقاراً بالتخصيص؟ ، ولذلك فقد نص المشرع على خضوع هذه التركيبات للضريبة على العقارات المبنية إذا توافر فيها شرطان:

الشرط الأول: أن تقام التركيبات على أسطح وواجهات العقارات.

(١٣٧) القضية رقم ٥ لسنة ١٠ دستورية عليا ، جلسة ١٩٩٤/٦/١٩. ولمزيد من التفصيلات حول هذا الحكم راجع مؤلفنا: المراتب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٧٧.

الشرط الثاني: أن تكون هذه التركيبات مؤجرة ، أو أن يكون التركيب مقابل أجر أو نفع ، سواء كان هذا الإيجار بناءً على عقد إيجار أو عقد نشر ، أو بدون عقد طالما يمكن إثبات المقابل بأية صورة ، وسواء كان هذا العقار إيجاراً أو منفعة تعود على صاحب العقار .

أما التركيبات التي توضع على واجهات المحال بغرض الإعلان عن نفس هذه المحال أو عن بضائعها لا تخضع للضريبة (١٣٨) .

وقد ذهبت مصلحة الضرائب العقارية إلى أن (١٣٩) حوامل الإعلانات التي لم يمض على إقامتها سنة لا تخضع للضريبة ، ولو كانت في مقابل أجر يحصل عليه مالك العقار . كذلك لا تخضع للضريبة عشش الطيور المقامة بالخشب أو السلك فوق الأسطح أو بالفضاء الملحق بالعقار .

كما قضى بأن (١٤٠) الجراج والتراس الملحق بهما اللذين أنشأنا أصلاً لخدمة ساكني العقار ، ولم يثبت تأجيرهما للعامة لا يخضع للضريبة .

المطلب الثاني

العقارات التي لا تخضع للضريبة

أوردت المادة ١١ من القانون الجديد الحالات التي تخرج من نطاق ضريبة العقارات المبنية ، فلا تخضع لها .

ولقد أحسن المشرع صنعا حين غاير النص الذي كان وارداً بالمادة ٢١ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، والذي أتى بعبارة " تعفى من

(١٣٨) المادة الثالثة من التعليمات الملحقة باللائحة التنفيذية للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .
(١٣٩) وزارة المالية: مصلحة الضرائب العقارية، التعليمات المنظمة للضريبة على العقارات المبنية وفقاً للقوانين والقرارات والمنشورات والكتب الدورية المعمول بها حالياً في المصلحة في أوائل يناير ١٩٩٥ ، ص ٧ .
(١٤٠) المحكمة الإدارية العليا ، الطعن رقم ١١٢٥٣ ، و ١١٢٩٣ لسنة ٤٧ ق عليها المشرع إليهما في كتب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٢ .

الضريبة" ، حيث كان (١٤١) هذا النص غير ملائم لأن الإعفاء يعنى أساساً خضوع العقار للضريبة ، ثم استثناءه من هذا الخضوع لسبب مؤقت يتوقع زواله ، أو لغرض معين يمكن التخلي عنه .

ولم يكن ذلك متصوراً فى تلك الحالات ، حيث يغلب أن يكون الأمر بالنسبة إليها إعفاء دائماً ، مما يجعلها أقرب إلى عدم الخضوع ، وذلك تمييزاً لها عن الحالات الأخرى التي تتطلب إعفاء لظرف مؤقت أو لغرض محدد ، إذا تم تجاوزه خضع العقار للضريبة ، وهو ما اختصت به المادة ١٨ من القانون الجديد لبيان حالات الإعفاء من الضريبة.

ولقد حدد القانون الحالى أربع حالات ، لاتخضع فيها العقارات المبنية للضريبة ، وهى :

١- العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام

الأصل أنه لا تخضع العقارات المملوكة للدولة للضرائب ، بغض النظر عن الغرض المخصص لهذه العقارات ، وسواء كانت ملكية الدولة لهذه العقارات ملكية عامة أو ملكية خاصة ، وأياً كان شاغلها فرداً أو شخصاً معنوياً.

ويقصد بالدولة الوزارات أو المصالح التي تعد أحد أشخاص القانون العام . وبعبارة أخرى تشتمل على الحكومة المركزية والأشخاص العامة . ويتسع المدلول الواسع لكلمة الدولة (١٤٢) ، بحيث تدخل فيه الهيئات العامة ، باعتبارها جهات حكومية ، أضفى المشرع عليها الشخصية

(١٤١) راجع كتابنا: التشريع الضريبي المصرى ، الجزء الأول : الضرائب على الدخول العقارية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠١ ، ص ٢١٠ .
(١٤٢) رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة أن للحكومة فى فقه القانون الدستوري أربعة معان ، فقد يقصد بها الهيئة المسيرة للدولة ، وقد يؤخذ بمعنى

الاعتبارية العامة لاعتبارات قدرها ، ومن ثم فإن العقارات التي تملكها هذه الهيئات العامة لا تخضع للضريبة شأنها شأن العقارات التي تملكها الدولة ، وسواء كانت هذه الهيئات العامة تملك هذه العقارات ملكية عامة أو ملكية خاصة ، وهو ما اعتنقه القانون السابق رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بنص المادة ٢١ الذي أعفى العقارات المملوكة للدولة بنص عام مطلق ، ولم يقيد بقيود خاص^(١٤٣) .

ولقد أفتى مجلس الدولة ^(١٤٤) بأن المشرع بعد أن قرر فرض الضريبة على العقارات المبنية عدد العقارات المعفاة منها وشروط الإعفاء في كل حالة ، ومن بين العقارات المعفاة العقارات المملوكة للدولة ، والمملوكة لوحدات الإدارة المحلية التي تشغلها كمكاتب لموظفيها سواء للإدارة أو للخدمات العامة . والمقصود بالعقارات المملوكة للدولة هي العقارات المملوكة للدولة و هي العقارات المملوكة لها والمخصصة للمنفعة العامة .

الوزارة ، وقد قصد بها السلطة التنفيذية وهو المدلول الغالب، والذي يمكن أن يقتصر مدلوله على الوزارات وما يتبعها من مصالح عامة . ومع ذلك يمكن أن يتسع معنى الحكومة ليشمل بجانب السلطة التنفيذية المركزية واللامركزية المؤسسات والهيئات العامة فتكون الحكومة والدولة في هذه الحالة بمعنى واحد. ولكن هذا التدخل يتعين استخلاصه مما اتجهت إليه نية المشرع وحكمته وظروف ملائحته.

وأوضح مثال لهذا التمثيل في المعنى ما ورد في نص المادة السادسة من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بشأن ضريبة الأطنان حين فرقت في الحكم بين الأطنان التي تملكها الحكومة وبين الأراضي التي يملكها الأفراد. إذ أن شأن المقابلة بين الأفراد والحكومة في هذه المادة تعنى أن المشرع يقصد التوسع في مفهوم الحكومة لتشمل الهيئات والمؤسسات العامة أي أن الحكومة هنا هي الدولة بالمعنى الدستوري للكلمة ؛ ذلك لأنه ما لم يكن مملوكاً من أراض في تلك المادة للحكومة ، يكون مملوكاً للأفراد، ولا يمكن اعتبار الهيئات العامة والمؤسسات من الأفراد ، ومن ثم تدخل في مفهوم الحكومة .

أنظر في هذا المعنى: فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٠٠ ، جلسة ١٩٦٢/٣/٢١ ، ملفها رقم ١١٢/٢/٣٧ .

^(١٤٥) د. السيد عبد المولى ، ص ٥٠ ، وكذا فتوى مجلس الدولة . القسم الاستشاري بتاريخ ١٩٦٠/١/١٢ .

^(١٤٦) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها ٢٠٠٨/٥/٢١ ، الفتوى رقم ٣١٦ ، ملف رقم ٣٨٥٢/٢/٣٧ .

والدولة في هذا المجال تشمل جميع الأشخاص الاعتبارية العامة^(١٤٥) كالوزارات والمصالح والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية أى جميع الأشخاص الاعتبارية العامة المكونة للدولة.

وفى ضوء ما تقدم ، ولما كان الثابت أن العقار الكائن بالمعادى الجديدة مملوك للهيئة المصرية العامة للبترول ومخصص للمنفعة العامة لأنه يستغل كمقر إدارى للهيئة فإنه يتحقق فى شأنه مناط الإعفاء من الضريبة ، بما لا يخدو معه ثمة التزام على الهيئة بسداد الضريبة العقارية عنه.

ولم يخالف ذلك الأصل حكم المادة ١١ من القانون الحالى والتي نصت على عدم خضوع العقارات المملوكة للدولة ملكية عامة والمخصصة لغرض ذى نفع عام للضريبة العقارية ، حيث قيد عدم الخضوع للضريبة بأمرين أولهما أن تكون العقارات مملوكة للدولة ، والثانى أن تكون هذه العقارات مخصصة لغرض ذى نفع عام .

(١٤٥) لقد كانت ملكية الشخص المعطى للمال العام محل خلاف فى ظل التقنين المدني القديم ، لذا جاء مشروع التقنين المدني الجديد صريحاً فى أن للشخص المعطى حق الملكية فى الشيء العام ، إذ نص فى المادة ٨٧ منه على أن " تعتبر أموالاً عامة العقارات المملوكة للدولة أو للأشخاص المعطوية العامة ، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة " ، غير أن لجنة المراجعة بمجلس الشيوخ حذفت كلمة " المملوكة " تجنباً للأخذ برأى قاطع فى هل الأموال العامة مملوكة للدولة ، أو أن الدولة حارسة عليها ؟ واستقر النص على أن تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة مما ترتب عليه الانقسام فى الفقه والقضاء المصرى ، متأثراً فى ذلك بالفقه والقضاء الفرنسى .

وكان رأى السائد فى مصر أن حق الدولة فى الشيء العام ليس بحق ملكية ، بل هو ولاية إشراف وحفظ وصيانة ، غير أن الاعتبارات القانونية السليمة تقضى بأن الأصل أن يكون لكل شئ مالك ، ولا يستثنى من ذلك إلا الأشياء التي لا تقبل بطبيعتها التملك كالهواء والبحر ، أما الأشياء التي تقبل التملك بطبيعتها ، فهي ، ما لم تكن متروكة ، لابد لها من مالك . ولأزم ذلك أن الشيء العام لابد له من مالك ، ومن ثم تكون الدولة ، وهي تمثل الأمة من الناحية القانونية ، هي المالكة للأشياء العامة . ويترتب على ذلك أن حق الدولة فى الشيء العام هو حق ملكية ، وأن يكون للشخص الإدارى الحق فى رفع دعوى الاستحقاق لحماية ملكيته ، وفى رفع دعوى الحيازة لحماية حيازته . ومادام كل شخص إدارى يملك الشيء الذى يتبعه فإن الدومين العام يتعدد بتعدد الأشخاص الإدارية التي تتبعها الأشياء . راجع فى ذلك حكم المحكمة فى الطعن رقم ٤٥٦٢ لسنة ٦٥ ق ، جلسة ٢٠٠٧/٢/٢٠ .

كما نص المشرع صراحة على عدم خضوع العقارات المملوكة للدولة ملكية خاصة ، إلا عند التصرف فيها إلى الأفراد أو الأشخاص الاعتبارية ومن الشهر التالي لتاريخ هذا التصرف.

ويظل الشرط الأساسي لعدم خضوع العقارات المملوكة للدولة ملكية عامة أو ملكية خاصة هو أن تكون هذه العقارات مخصصة لغرض ذي نفع عام . ولقد دل على توافر هذا الشرط في حالتى نوع الملكية كلمة " وكذا " التي استهل بها المشرع الحديث عن حكم العقارات المملوكة للدولة ملكية خاصة ، مما مؤداه أنها كالعقارات المملوكة للدولة ملكية عامة يجب أن تكون مخصصة للمنفعة العامة .

وعلى ذلك فإن العقارات التي تملكها الحكومة أو إحدى هيئاتها العامة ملكية عامة لا تخضع للضريبة طالما مخصصة لنفع عام ، كالعقارات التي تملكها الدولة وتخصصها لتقديم خدمة عامة للجمهور كخدمات التعليم المجاني والصحة الوقائية . على أساس أن المعيار فى فرض الضريبة العقارية ليس الملكية فى ذاتها ، وإنما الغرض الذى خصصت له هذه الملكية^(١٦) ، ومن ثم لا تخضع للضريبة المباني الحكومية أو التي تملكها الهيئات العامة وتخصصها للمنفعة العامة .

ووفقاً لنص المادة ٨٧ من القانون المسددي : " تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم". فإن المبدأ العام إذن هو أن الأموال العامة لا تكون رعاء للضريبة ، وأن هذه الأموال

(١٦) فتوى الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع ، ملفها رقم ٢٢/٢٧ / ٤٨٠ بتاريخ ١٩٧٦/١٢/١٩ .

إذا كانت مخصصة لنفع عام سواء بالفعل أو بمقتضى قانون أو قرار لا تكون محلاً لربط الضريبة^(١٤٧).

أما العقارات التي تملكها الحكومة أو إحدى هيئاتها العامة ملكية خاصة فهي أيضاً لا تخضع للضريبة كذلك ، طالما تخصص المنفعة العامة ، إلا عندما تتصرف الدولة لهذه العقارات إلى الأفراد أو الأشخاص الاعتبارية اعتباراً من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف.

ولقد أفتى مجلس الدولة بأن^(١٤٨) المركز التجارى بعين حلوان يخضع للضريبة العقارية ، حيث قامت بإنشائه جامعة حلوان داخل الحرم الجامعى كوحدة ذات استقلال إدارى وفنى ومالى ، وقد تضمنت هذه الوحدة عشر كافيتريات وتسعة محلات تجارية وسنترال ، ومحطة تموين ووقود . وقامت بتأجير هذه الأماكن للغير بموجب عقود إيجار بقيم متفاوتة ، باعتبار أن هذا المركز من الأموال المملوكة للجامعة ملكية خاصة ، ولم يرصد لنفع عام ، ومن ثم لا يتمتع بالإعفاء الضريبى .

ولقد اختلف رأى فى مدى خضوع كافتريا مكتبة الإسكندرية وقاعة المؤتمرات للضريبة على العقارات المبنية ، حيث ذهب رأى إلى إعفاء المكتبة من الضريبة وفقاً لصريح نص المادة السابعة من قانون إنشائها رقم (١) لسنة ٢٠٠١ ، بينما ذهب رأى آخر إلى خضوعها للضريبة على اعتبار أن كافيتريا المكتبة وكافتريا مركز المؤتمرات مؤجران للغير ، ومن ثم تلتزم المكتبة بوصفها المالكة لها بمسداد الضريبة العقارية طوال مدة التعاقد.

(١٤٧) وترتيباً لذلك رأت إدارة الفتوى والتشريع لوزارة التجارة والصناعة بقواها رقم ٧٣٦ بتاريخ ١٩٥٥/١٢/١٠ أن المباني التي أنشئت ملكيتها للغرف التجارية وتكون مخصصة لنفع عام لا تكون محلاً لربط الضريبة ، عملاً بنص المادة الأولى من القانون رقم ١٨١ لسنة ١٩٥١ التي تنص على أنه تعتبر الغرف التجارية من المؤسسات العلمية.

(١٤٨) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع رقم ٤٣٣ بتاريخ ٢٠٠٥/٤/٢٣ ، جلستها رقم ٢٠٠٥/٤/٦ ، الملف رقم ٢٤٠/٢/٧ .

وانحاز مجلس الدولة (١٤٩) للرأى الأول ، بتمتع كافتريا مكتبة الإسكندرية وقاعة المؤتمرات من الضريبة على العقارات المبنية لأن المادة السابعة من قانون إنشاء المكتبة تنص على إعفاء المكتبة وأجهزتها فى حدود أغراضها من الضرائب العامة على فوائضها وإيرادات نشاطها الجارى ، ومن ثم فإن كل ما يتعلق بأغراض المكتبة أو يتصل بهذه الأغراض أو يساعد على تحقيقها يشمله الإعفاء المقرر بصريح نص المادة السابعة المشار إليها ، فإذا ما أقامت المكتبة كافتريا داخلها تخدم رواد المكتبة والمنفعين بها مساهمة فى توفير سبل الراحة لهم ، فإن ذلك مما يدخل فى حدود الأغراض العامة للمكتبة ، ولا يتعارض معها. وذلك سواء قامت باستغلال الكافتيريا بنفسها أو عن طريق الغير . إذ أن هذا الاستغلال يكون لخدمة المرفق العام ذاته . وبناء عليه يكون مبنى الكافتيريا معفى من الضريبة على العقارات المبنية ، حتى ولو عهد بمزاولة النشاط فيها إلى متعهد من الغير .

وفى رأينا أن التناقض الظاهر فى الرأى بين عدم إعفاء كافتريا جامعة حلوان وإعفاء كافتريا مكتبة الإسكندرية يمكن تبريره باختلاف السند التشريعى لكلا الرأيين ، فقانون الضريبة على العقارات المبنية لا يمنح الكافتريا المقامة بالجامعة إعفاء ، بينما يسمح الإعفاء العام المطلق الوارد بقانون خاص ، وهو القانون رقم (١) لسنة ٢٠٠١ بشأن مكتبة الإسكندرية بتقرير إعفاء للكافتريا المقامة بها فى إطار تحقيق أغراضها.

كما لا تخضع للضريبة العقارات المملوكة للهيئات العامة - مثلاً - وتشغله إحدى شركات القطاع الخاص ، طالما تقوم هذه الشركة بغرض ذى منفعة عامة ، كالتعليم أو الصحة .

(١٤٩) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، رقم ٢٠، بجلستها المعقودة بتاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٧ ، ملفها رقم ٦٩٥/٢/٣٧.

ولا يجب أن يفهم من المغايرة الواردة بشأن العقارات المملوكة للدولة على أن هذه العقارات إذا كانت مملوكة ملكية عامة فهي لا تخضع للضريبة إلا إذا كانت مخصصة لنفع عام ، أما المملوكة لها ملكية خاصة فإنها لا تخضع للضريبة سواء خصصت لنفع عام أم لم تخصص ، ذلك لأن مثل هذا القول يجعل معيار فرض الضريبة العقارية معكوساً على أصله ، فلا يعقل أن تخضع العقارات المملوكة للدولة ملكية عامة غير المخصصة للاستثمار وتكف عنها ضريبة ، بينما لا تخضع العقارات المملوكة لها ملكية خاصة والمخصصة للاستثمار للضريبة ، إلا عند التصرف فيها للغير كما اشترط القانون ذلك.

وإذا توفر في العقار الملوك للدولة شرط عدم الخضوع للضريبة ، فإنه لا يخضع للضريبة في هذه الحالة الأرض والمباني المقامة عليها (١٥٠)، حتى ولو أقام المستأجر لهذه الأرض مبان بحسن نية أو بسوء نية . ولا يصح القول بأن هذه المباني مملوكة للمستأجر ابتداءً وللحكومة انتهاءً ، أي عند تسليم العين المؤجرة لها ، ذلك لأن هذا القول مردود عليه بأن للملكية بطبيعتها صفة الدوام والاستقرار ، فلا تقبل التوقيت ، وإن كانت تقبل الانتقال عند توافر أسبابها الشكلية والموضوعية التي يستلزمها القانون.

ولا خلاف على أن العقارات التي تملكها الشركات العامة تخضع للضريبة على العقارات المبنية ، حتى وإن كانت الدولة مالكة لكل أو جزء من أسهمها ، لأن هذه الشركات تعتبر شخصية معنوية ذات ذمة مالية مستقلة تماماً عن ذمة الهيئة العامة المالكة للأسهم ، وينطبق ذلك القول أيضاً على شركات قطاع الأعمال العام.

(١٥٠) وتأكيداً لذلك فقد ذهبت إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البلدية في فتاها رقم ٧٤٣ بتاريخ ١٩٥٦/٢/٢٩ إلى أن المباني التي يقيمها أحد الأبنية على أرض استأجرها من الحكومة تعتبر مملوكة للحكومة ، ومن ثم فلا يلزم النادي بدفع العوائد عنها ، كما لا تلزم الحكومة بها.

ولقد أفتى (١٥١) بأن الإعفاء الوارد بالمادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - المقابلة للمادة ١١ من القانون الحالي - مقصور على العقارات المملوكة للدولة أو لأحد الأشخاص الاعتبارية العامة ، وحيث أن شركة مياه الشرب بالبحيرة من أشخاص القانون الخاص فإنه والحال كذلك لا تندرج ضمن الأشخاص العامة الداخلة في مفهوم الدولة، ومن ثم فإن عقاراتها تخضع للضريبة العقارية (١٥٢).

كذلك يؤدي تحول الهيئة العامة إلى شركة تابعة - كتحويل هيئة ميناء إلى شركة تابعة للشركة المصرية للمطارات والملاحة الجوية بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٦ لسنة ٢٠٠٣ - إلى اعتبارها شخصاً من أشخاص القانون الخاص ، مما ينتفى معه الإعفاء الممنوح لعقارات الهيئة من الضريبة العقارية لأن هذه العقارات لم تعد مملوكة للدولة ولا لأحد من الأشخاص الاعتبارية العامة (١٥٣) .

(١٥١) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بالملف رقم ٦٣٣/٢/٣٧ في ٢٠٠٦/٥/٧.

(١٥٢) وب نفس هذا المعنى رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بملفها رقم ٦٠٤/٢/٣٧، جلسة ٢٠٠٣/٥/١٩ عدم إعفاء الشركة المصرية للاتصالات لعدم تمتعها بالشخصية الاعتبارية العامة .

كما أشار كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٨ لسنة ٢٠٠٣ إلى حكم المحكمة الإدارية العليا رقم ٢١٨٤ لسنة ٤٦ ق عليها جلسة ٢٠٠٣/٢/١٥ والذي قضى بخضوع مؤسسة الأهرام للضريبة لأن المؤسسة لا تندرج ضمن الأشخاص الاعتبارية العامة لكونها من أشخاص القانون الخاص حسبما التفتت عليه من نص المادة ٢٣ من القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٨٠ بشأن سلطة الصحافة ، كما أن العقارات موضوع الطعن ليست مملوكة لها ملكية مباشرة ، ولكن بالتبعية لملكية شركة الأهرام للاستثمارات التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن المؤسسة ، وتستخدم في أغراض ذات عائد استثماري ، ومن ثم لا تستفيد بالإعفاء من الضريبة العقارية المنصوص عليه في المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .

(١٥٣) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٦٠ ، بجلستها المؤرخة ٢٠٠٧/٥/٢٣ ، ملفها رقم ٦٨٧/٢/٣٧ .

ولا ينال من ذلك أن الشركة مملوكة بالكامل للدولة إذ أن ملكية الدولة للشركة تنحصر في ملكية اسهم رأسمال الشركة ، مع ما يترتب على هذه الملكية من حقوق ، منها الحق في الحصول على الأرباح التي تسددها هذه الأسهم ، والحق في المشاركة في إدارة الشركة وغير ذلك ، أما موجودات الشركة من عقارات ومنقولات مادية ومعنوية فهي ملك للشركة ذاتها ، باعتبارها تتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن المساهمين فيها ، ولها ذمتها المالية الخاصة بها ، التي تتيح لها اكتساب الحقوق ، ومنها حق ملكية العقارات ، والتحمل بالالتزامات.

يؤيد ذلك أيضاً أن المال العام في صحيح حكم المادة (٨٧) من القانون المدني هو ما يجتمع فيه شرطان : الأول أن يكون هذا المال مملوكاً للدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة ، والثاني أن يخصص هذا المال لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو بقرار من الوزير المختص ، ومتى أضحيت المباني المقامة بميناء القاهرة الجوى تابعة للشركة المذكورة وهي من أشخاص القانون الخاص مما ينتفى معه مناط تمتع هذه المباني بالإعفاء من الضريبة على العقارات المبنية ، وتصبح هذه المباني خاضعة لهذه الضريبة شأنها في ذلك شأن العقارات المبنية المملوكة للشركات المساهمة للأفراد و الأشخاص الاعتبارية الخاصة.

ولا يستحق العقار المملوك ملكية خاصة الإعفاء لمجرد أن قام صاحبه بتخصيصه للمنفعة العامة ، كأن يستغل العقار لتعليم أبناء الحي بلا مقابل ، أو تعقد فيه اجتماعات أبناء المنطقة لمناقشة مشكلاتهم ، ذلك لأن المقرر - وعلى ما جرى به قضاء محكمة النقض - أن الأموال التي تصبح من الأموال العامة بمجرد تخصيصها بالفعل لمنفعة عامة هي الأموال المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة عملاً بالمادة ٨٧ من القانون المدني .

أما الأموال المملوكة للأفراد فلا تكتسب صفة الأموال العامة بمجرد تخصيصها بالفعل للمنفعة العامة بل ينبغي أن تنتقل إلى ملكية الدولة بإحدى طرق كسب الملكية المنصوص عليها في القانون ثم تخصص بعد ذلك للمنفعة العامة^(١٥٤).

العقارات المملوكة للمجالس المحلية

كانت الفقرة ب من المادة ٢١ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على إعفاء العقارات المملوكة لمجالس المديريات والمجالس البلدية والقروية والمحلية بالمجان أو بمقابل ، كمباني الكهرباء والغاز والمياه والمجارى والإسعاف وإطفاء الحرائق والمذابح والحمامات والمغاسل العامة وما شابهها. وهذا الإعفاء مشروط بأن تكون العقارات المملوكة للمجالس المحلية مخصصة إما لمكاتب إدارتها أو للخدمات العامة ، وقد بينت المادة المذكورة أمثلة من الخدمات العامة ، بحيث يمكن أن تشمل على صور أخرى لم تذكرها ، طالما اكتسبت صفة الخدمة العامة . ولا تخضع العقارات للضريبة في هذه الحالة ، سواء كانت الخدمة العامة تؤدي بمقابل أو بدون مقابل.

ولم يعد لهذا الشرط محل بصدر قانون الإدارة المحلية رقم ١٤٣ لسنة ١٩٧٩ حيث نصت المادة ١٢٠ منه على إعفاء وحدات الإدارة المحلية من جميع الضرائب والرسوم التي تعفى منها الحكومة، فتعاوت بذلك العقارات المملوكة لهذه الوحدات مع العقارات المملوكة للحكومة ، فلا يخضع أى

(١٥٤) الطعن رقم ٣٧٢٥ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٩٩٧/١/٢٦.

منهما للضريبة على العقارات المبنية ، سواء خصصت هذه العقارات للمنفعة العامة أو المنفعة الخاصة^(١٥٥).

ومع أن قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قد ألغى كل نص يخالف أحكامه ، فإن إلغاء الإعفاء المقرر بقانون الإدارة المحلية لا يؤثر على إعفاء العقارات المبنية المملوكة للمحليات من الخضوع للضريبة ، لأن هذه المحليات داخلة فى عموم الدولة ، ومن ثم فإن عقاراتها لاتخضع للضريبة طالما مخصصة لغرض ذى نفع عام.

٢- الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو تعليم الدين .

قرر المشرع عدم خضوع الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو تعليم الدين للضريبة العقارية ، ومن أمثلتها المساجد والكنائس والأديرة والمعابد والمدارس التى تختص بتعليم الدين .

وهذه العقارات لا تخضع للضريبة سواء كانت مملوكة لفرد أو لجمعية ، أو كانت موقوفة ،. وسواء كانت هذه الجهات تتقاضى أجراً أو لا تتقاضى أجراً ، تغل ريعاً أو لا تغل ريعاً ، وحتى ولو كان بعض أجزاء هذه العقارات مشغولاً ببرجال الدين ، أو بالطلبة والدارسين ، تمكيناً لإقامة الشعائر أو تلقى العلم.

أما المدارس التى تملكها الهيئات أو الطوائف الدينية ، ولا تختص بتعليم الدين ، أو تلك التى تباشر أنواعاً أخرى من التعليم غير التعليم الدينى بالإضافة على تعليم الدين فإن مبانيها تخضع للضريبة^(١٥٦).

^(١٥٥) د. السيد عبد المولى ، ص ٥٤.

^(١٥٦) أنظر فتوى الجمعية العمومية لقمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ١٣٤/٢/٣٧ وفتاواها رقم ١٦٨/٢/٣٧ بتاريخ ١٩٧٩/٥/٢٥ ، وأيضاً حكم المحكمة الإدارية العليا ، فى الطعن رقم ٦٣٤ لسنة ١٤ ق، جلسة ١٩٧٢/٦/١٤..

كذلك تخضع للضريبة (١٥٧) العقارات ذات الريع التى تملكها الأوقاف
أو الطوائف الدينية ، وكذلك الشقق والداكاكين الملحقة بها ، والمؤجرة للغير ،
بصرف النظر عن أوجه صرف ريعها.

٣- العقارات المبنية التى تنزع ملكيتها للمنفعة العامة

كانت المادة ٢٤ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على أن ترفع
الضريبة بمقدار ما يدخل من العقار فى المنفعة العامة اعتباراً من تاريخ
الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية ، وذلك لأن القدر المنتزع
ملكيته للمنفعة العامة لم يعد فى ملك الممول ، وبذلك يكون الممول قد فقد
جزءاً من إيرادات عقاره ، مما يوجب أن تخفض الضريبة بمقدار هذا الجزء
المفقود.

وقد جاء نص المادة ١١ من القانون الجديد مقررأ عدم خضوع هذا
الجزء من العقارات المنزوعة ملكيتها للمنفعة العامة للضريبة العقارية، وهو
ما يودى فى النهاية إلى نفس النتيجة التى هدف إليها القانون السابق.

المبحث الثالث

النطاق الشخصى للضريبة

تحديد المدين بالضريبة

تكاد تجمع التشريعات الضريبة المقارنة على أن مالك العقارات هو
المكلف - من حيث الأصل - بأداء الضريبة المستحقة عليها ، ويجوز استثناء
تكليف غيره بأداء الضريبة ، وذلك عندما يتعذر تحديد شخص المالك ، أو
يثبت انتفاع شخص آخر غير المالك بالعقار انتفاعاً عينياً ، كما يمكن تحميل

(١٥٧) محمود وحيد عجرمة وآخرون ، ص ٤١.

المستأجر عبء دفع الضريبة بدلاً من المالك إذا تقاعس المالك عن الوفاء بالضريبة .

ويعتبر المالك للعقار هو المكلف بأداء الضريبة على العقار في لبنان^(١٥٨) . ويتحدد هذا المالك بالشخص المدون اسمه على سند الملكية ، ويأخذ حكم المالك لأغراض الضريبة للشخص الذي يتصرف بعقار أميرى أو يملك حق انتفاع في عقار ، أو يكون قد اشترى عقاراً بالتقسيط بموجب وعد ببيع مسجل على الصحيفة العينية ، أو يكون قد استأجر عقاراً بموجب عقد مساقاة لمدة تتراوح ما بين ١٥ سنة و ٩٩ سنة مسجل على الصحيفة العينية^(١٥٩).

ويعد مكلفاً بالضريبة كذلك المستثمر ، ويقصد به الشخص الذي يقوم بتشييد بناء من ماله الخاص في عقار يملكه سواء ، ويستمره بالتأجير من الغير أو يشغله هو ذاته ، بناء على اتفاق مع المالك على مقابل لذلك ، وكل شخص يقوم باستئجار بناء من المالك ويعيد تأجيره ، أو الشخص الذي يعمد

(١٥٨) راجع قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبناني الصادر بتاريخ ١٩٦٢/٧/١٧ .
(١٥٩) قرر مجلس شورى الدولة بلبنان ، القرار رقم ٢٨٣ بتاريخ ١٩٨٤/٧/١٢ : " أنه يستفاد من الأحكام القانونية أنه من الناحية الضريبية لا يمكن اعتبار المشتري بموجب عقود وعد بالبيع في حكم المالك ما لم تسجل عقودهم على الصحيفة العينية ، إذ أن المشرع قد فرض بصورة واضحة تسجيل هذا النوع من العقود حفاظاً على حقوق الغير ، حيث فرض المشتري بصورة واضحة تسجيل هذا النوع من العقود حفاظاً على حقوق الغير ، ومنعاً لكل احتيال على القوانين الضريبية من تهرب من تلبية الضرائب الواجبة كرسوم التسجيل وسائر الضرائب المختلفة . وفي حالة تسجيل عقد الوعد بالبيع تفرض الضريبة باسم الوعد باعتباره وفقاً لقانون ضريبة الأملاك المبنية في حكم البائع" . راجع: مجلة القضاء الإداري اللبنانية ، العدد الأول ، ١٩٨٥ .

بيد أنه ، وأثناء الأحداث اللبنانية، وبسبب تعذر الحصول على سندات الملكية ، صدر تعميم وزير المالية رقم ٢٣٠/ص عام ١٩٨٢ وقد اعتمد العقود الممسوحة والمسجلة في السجلات اليومية التابعة للدوائر العقارية والمنفوع رسموها لفرض ضريبة الأملاك المبنية درء للضرر اللاحق بالمكلفين وبالخزينة نتيجة عدم إمكان المكلفين الحصول على سندات الملكية بسبب الأوضاع الأمنية.

دون وجه حق إلى تشييد بناء في عقار لا يملكه سواء لتأجيريه أو السكن فيه بنفسه.

ويعتبر القانون الأردني ^(١٦٠) المالك هو الشخص الخاضع لضريبة الأبنية . ويعرف هذا المالك بأنه الشخص الذي ينتفع انتفاعاً مباشراً بالملك ، وهو الذي يتقاضى بدل إيجاراً و إيراده . وإذا وقع خلاف حول هوية المالك فإنه يعتد بالشخص الذي سجل العقار باسمه .

ولقد أثير للخلاف حول الاتفاق التي أبرم بين الطاعنة ووزارة الشيايب في الأردن على أن تستأجر الطاعنة مركز التزلج الخاص بالوزارة لكي تستثمره في نشاط سياحي لمدة عشر سنوات ، على أن يكون للمستأجرة إقامة إضافات أو إحداث تغييرات إنشائية على نفقتها ، ولم يبين الاتفاق مآل هذه الإنشاءات بعد نهاية المدة ، فصدر قرار النقض ^(١٦١) بأن المستأجرة تعتبر هي مالكة تلك الأبنية ويستوجب عليها دفع ضريبة الأبنية ، عملاً بنص المادة ١١ من قانون ضريبة الأبنية والأراضي الداخلة داخل مناطق البلديات التي أوجبت اسيفاء الضريبة من المالك أو من الشخص الذي يتصرف في الملك ببابه عن المالك .

ويقتررب من القانون الأردني ^(١٦٢) تعريف المالك الملتزم بضريبة الأملاك في القانون الفلسطيني رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٣ .

^(١٥٩) راجع قانون ضريبة الأبنية والأراضي داخل مناطق البلديات والمجالس المحلية الأردني رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ .

^(١٥٩) قرار النقض رقم ٣٢٢ لسنة ١٩٩٦ .

^(١٥٢) مؤيد إبراهيم إسماعيل حمدان : ضريبة الأملاك في الضفة الغربية في ظل القانون رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له، رسالة ماجستير، جامعة النجاح ، نابلس فلسطين، ٢٠٠٣، ص ٥١ .

ويلتزم ملاك العقارات في تايلاند بدفع ضريبة المباني والأراضي المستحقة عليها. ولو كان العقار الواحد مملوكاً لأكثر من شخص كان كل مالك منهم معنوياً عن الضريبة المستحقة بالتضامن على العقار كله^(١٦٣). وفي المملكة المغربية^(١٦٤) يجب على الملاك أو المنتفعين بالعقار الالتزام ، من حيث الأصل ، بأداء ضريبة المباني ، وعند عدم التعرف على المالك أو المنتفع فإن عبء الضريبة يكون على الحائز العقار أو شاغله. وإذا كان حق الملكية منقسماً أو كان مالك الأرض غير مالك البناء فإن الضريبة يجب أن يؤدّيها كل واحد ممن يعنيه الأمر بقدر ما يستغله من المنافع في المبنى ، مع بقاء الكل ملتزماً على وجه التضامن بأداء جميع مبلغ الضريبة من ماله ، مع تقرير الحق لمن يدفع في أن يرجع شخصياً على كل مدين من الشركاء بالقدر المستحق عليه من هذه المبالغ الضريبية. وفي حالة الشيوع تكون المسؤولية عن دفع الضريبة تضامنية بين المالكين على الشيوع ، بما في ذلك للورثة أو الموصى لهم وغيرهم ممن يملكون مالا على الشيوع خاضعاً لهذه الضريبة .

من هو المدين بالضريبة في التشريع المصري

تربط الضريبة على العقارات المبنية على الممول المدين بهذه الضريبة ، ولم يحدد القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ من هو الممول المدين بالضريبة ، و كان يمكن أن نفهم من نص المادة ٢٦ منه أن هذا المدين هو

{^{١٦٣} Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.

(^{١٦٤}) راجع الفصل رقم ٧ من الظهير الشريف رقم ٥٩.٠٨٤ في تنظيم المباني ، المنشور بالجريدة الرسمية للملكة المغربية ، العدد رقم ٢٤٦٦ بتاريخ ١٩٦٠/١/٢٩.

صاحب العقار ، أو صاحب المبنى بحسب الأحوال (١٦٥). إذ تنص هذه المادة على أن " يكون المستأجرون مسئولين بالتضامن مع أصحاب العقارات عن أداء الضريبة والغرامات المنصوص عليها في هذا القانون ... ويعتبر صاحب الأرض متضامناً مع صاحب المبنى في أداء الضريبة المستحقة".

ويكون ربط الضريبة باسم المدين بها ، بصرف النظر عن الشخص الذى يتحمل العبء فى النهاية ، حتى ولو نص عقد الإيجار على أن يكون المستأجر يتحمل عبء الضريبة ، فإن صاحب العقار يظل هو المسئول الأصلي عنها أمام الخزانة العامة ، ذلك أن المسئول عن الضريبة يحدده قانون الضرائب الذى يجب الالتزام به دون اعتداد بنصوص وردت فى عقود يبرمها المالك والمستأجر ، حيث تعتبر مصلحة الضرائب من الغير إزاء هذه العقود ، فهى لا تلتزم بها ، كما لا ترقى هذه العقود إلى الحد الذى يغير فى نصوص القانون .

وتبقى لهذه العقود آثارها المازمة بالنسبة لطرفيها فقط ، فإذا دفع المالك الضريبة رغم وجود نص فى العقد يلزم المستأجر بها ، كان للمالك أن يرجع على المستأجر للحصول على مبلغ الضريبة الذى قام بأدائه (١٦٦).

(١٦٥) قضت محكمة النقض بأن المستأجر هو الملتزم بالضريبة العقارية وفقاً لقوانين تحديد الأجرة ، بقولها: "إن المقرر فى أحكام محكمة النقض أنه وإن كان الأصل فى الضريبة المقررة على العقارات المبنية وملحقاتها المقررة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ أن يلتزم بها من يستفيد من إيراد العقار ، وهو المالك الذى يظل مسئولاً قبل الإدارة الضريبية عن أدائها فى حدود علاقته بها ، إلا أنه فى ظل العمل بقوانين إيجار الأمكن والتى أوردت قواعد خاصة بتحديد أجرة الأمكن الخاضعة لها واعتبرتها من القواعد المتعلقة بالنظام العام ، وأصبح المستأجر وحده هو الملتزم بهذه الضرائب دون المالك باعتبارها قيمة مضافة على القيمة الإيجارية. أنظر الحكم فى الطعن رقم ٢٦٢٥ لسنة ٥٨ ق جلسة ١٩٩٩/١٢/٨ . (١٦٦) ومع ذلك فقد خرج على هذه القاعدة القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٨ وقرر تحميل شاغلي العقارات ملاًكاً كلوا أو مستأجرين بعبء الضريبة ، إذا توافرت الشروط الآتية :

أ- أن تكون المبنى منشأة أصلاً لأغراض خلاف السكن ، وكذلك الوحدات التى تكون مكنناً واستعملت لأغراض خلاف السكن. به أن لا يجاوز متوسط الإيجار الشهري للحجرة بها

ولقد نص القانون الحالي رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فى المادة رقم (٢) منه على أن المكلف بأداء الضريبة هو مالك العقار المبنى أو من له عليه حق عينى بالانتفاع أو بالاستغلال، سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً^(١٦٧) .

وتثبت ملكية العقار المبنى من خلال العقود أو الأحكام القضائية أو إعلانات الوراثة أو المستندات الصادرة عن أجهزة السجل العينى، أو أى مستند آخر يثبت الملكية^(١٦٨).

وكان مشروع القانون المقدم من الحكومة قد أغفل من له حق عينى بالاستغلال ، وحرص البرلمان بمجلسيه (الشورى والشعب) على إضافة من له هذا الحق عند تعريف المكلف بأداء الضريبة ، وذلك حتى يشمل التعريف الدائن المرتهن رهن حيازة ، وهو أوضح صورة لأصحاب الحق العينى بالاستغلال ، ليكون فى حكم المالك للعقار عند إلزامه بدفع الضريبة ، حيث أن من تقرر له حق عينى بالانتفاع بالعقار مدة معينة ، أو تقرر له بحكم علاقة المديونية الحق العينى فى استغلال العقار يشبهان مالكه الأصلى فى السيطرة على العقار والانتفاع به سواء بمقابل أو بغير مقابل ، مما يتطلب عدالة إلزامهما بأداء الضريبة طوال مدة الانتفاع أو الاستغلال.

خمس جنهات. جـ أن يكون استعمالها فى أى وجه من أوجه النشاط الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو ضريبة المهن غير التجارية (الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقررة حالياً بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

فإذا لم تتوفر هذه الشروط يظل المالك هو الملتزم الأصلى بالضريبة) طبقاً للقاعدة العامة سالفه الذكر. راجع: مصلحة الضرائب العقارية ، القواعد المنظمة ، ص ٤٦ .

(١٦٧) أفتى الدكتور أحمد الحجى الكردى الخبير فى الموسوعة الفقهية وعضو هيئة الإفتاء فى دولة الكويت بتاريخ ٢٠٠٦/١/١٤ بأن تكون ضريبة العقار تجب على المؤجر فى الأصل لأن المأجور ملكه ، إلا أن تكون الضريبة محددة مسبقاً ، ويشترطها فى عقد الإيجار على المستأجر ، فتكون على المستأجر وتعد جزء من الأجرة .

(١٦٨) المادة رقم ٢ من اللائحة التنفيذية للقانون.

ويختلف صاحب الحق العيني بالانتفاع عن المستأجر الذى يتقرر له حق شخصى بالانتفاع ، فى أن المستأجر ليس له سوى أن ينتفع بشخصه بالعقار طوال مدة الإيجار ، بالصورة التى تحددها العلاقة التأجيرىة ، دون أن تكون له حرية الانتفاع أو الاستغلال التى لصاحب الحق العيني بالانتفاع أو بالاستغلال .

ومن المعلوم ^(١٦٩) أن الانتفاع حق عيني يخول صاحبه استعمال شئ مملوك للغير واستغلاله وينتهى بموت المنتفع ، ومن ثم يكون للمنتفع أن يؤجر العين لأن الإيجار هو الوسيلة الطبيعية للاستغلال طوال مدة الانتفاع باعتباره حق مؤقت ، وحين يستعمل صاحب حق الانتفاع سلطته فى التأجير فهو يستعمل حقاً أصيلاً له فى الانتفاع وليس نائباً عن غيره . أما مالك حق السكنى ومالك حق الاستعمال فلا يجوز لأى منهما أن يؤجر حقه ، لأن هذا الحق مقصور على شخصه . فإذا أجرة المستأجر العين من الباطن فإن هذا الإيجار يقع على حقه الشخصى المستمد من عقد الإيجار الأصيل ويختلف عن حق المنتفع فى أن حق المستأجر شخصى وحق المنتفع عيني .

ويحق للدائن المرتهن رهن حيازة أن يؤجر العين المرهونة ، لأن الإيجار فى حالته وسيلة مألوفة للاستغلال ، ويتقرر حقه فى الإيجار بموجب الحق الأصيل لهذا الدائن فى الاستغلال شأنه فى ذلك شأن المنتفع ، لأنه لا يؤجر العين بموجب حق الإدارة نائباً عن الراهن ، بخلاف الحال بالنسبة للدائن المرتهن رهنأ رسمياً لعقار فلا يثبت له حق الانتفاع بالعقار ولا بحيازته ، فلا يجوز له إيجاره .

(١٦٩) الوسيط للسهرى ، ج ٥ ، ص ٢١ ص ٢٨ .

ولقد قضى بأن البين من استعراض نصوص القانون المدني في المواد ٩٨٥ إلى ٩٩٥ منه انه اعتبر حق الانتفاع من الحقوق العينية وذلك بإدراج في باب الحقوق المتفرعة عن حق الملكية ، وهو في نظر القانون المصري حق مالى قائم بذاته ولا يعتبر من القيود الواردة على حق الملكية ، ومن ثم فإن حق الانتفاع باعتباره من الحقوق العينية يدخل صاحبه استعمال الشيء واستغلاله بنفسه أو بواسطة غيره دون قيود بشرط ألا يتجاوز حق الرقبة (١٧٠).

ولما كان قانون الضريبة على العقارات المبنية قد جعل كلاً من مالك العقار ومن له على العقار حق عيني بالانتفاع أو الاستغلال مكلفاً بأداء الضريبة ، فإنه يحق لمصلحة الضرائب العقارية مطالبة كلاً من صاحب حق الانتفاع والدائن المرتهن رهناً حيازياً بالضريبة كما تطالب المالك سواء بسواء.

والبحث عن المالك للعقار يدق في أحوال عدة منها : العقارات التي تباع للغير بالتقسيط ، أو بنظام البيع مع الاحتفاظ بحق الملكية ، أو بنظام التأجير التمويلي .

والقاعدة في تحديد المكلف بالضريبة هو من تثبت ملكيته قانوناً للعقار في وقت استحقاق الضريبة ، سواء كان مالكاً له ملكية تامة ، أو كان مقررأ له بموجب نظم البيع والتملك حق عيني على العقار بالانتفاع أو بالاستغلال. ويمكن إثبات الملكية بالتسجيل أو بالتقادم المكسب أو بالحيازة .

(١٧٠) الطعن رقم ٢٦٢٧ لسنة ٦٠ ق جلسة ١٩٩٤/١١/٣ .

ويمكن أن يكون المالك لعقار بعقد عرفي أو ابتدائي غير مسجل ، وكذلك المشتري لعقار بنظام البيع بالتقسيط مكافئ بالضريبة شأنه في ذلك شأن المالك لعقار خال من الالتزامات النقدية ومسجل لدى الشهر العقاري ، ذلك لأنه من المقرر قانوناً أن المقصود بوصف العقد أنه عقد بيع ابتدائي — أخذاً بالعرف الذي جرى على إطلاق هذه التسمية على عقود البيع التي لم تراعى في تحريرها الأوضاع التي يتطلبها قانون التسجيل لا يحول دون اعتبار البيع باتاً لازماً متى كانت صيغته دالة على أن كل من طرفيه قد ألزم نفسه الوفاء بما التزم به على وجه قطعي لا يقبل العدول كما لو أقر البائع أنه تسلم كامل الثمن من المشتري وأقر المشتري أنه تسلم المبيع بعد أن عاينه المعاينة التامة النافية للجهالة (171).

وإذا كان العقار قد تم شراؤه بالتقسيط ، وتضمن عقد البيع شرطاً بأن يحتفظ البائع بملكية المبيع حتى يقوم المشتري بالوفاء بجميع الأقساط ، مما يتمتع معه على المشتري القيام بتسجيل العقار إلى أن يستوفى البائع الثمن كاملاً ، فإن عقد البيع بالتقسيط هو عقد صحيح ونافذ من وقت إبرام العقد ، ويترتب عليه جميع آثار عقد البيع من ضمان عدم التعرض وتسليم الشيء المبيع ما لم يتم الاتفاق على غير ذلك ، فلقد قضت محكمة النقض بأن البيع مع الاحتفاظ بحق الملكية هو بيع بات قائم وإن تراضى تنفيذ الالتزام ينقل الملكية إلى حين سداد كامل الثمن فهو ليس بيعاً موقوفاً على شرط سداد الثمن وإنما العلة على هذا الشرط هو انتقال الملكية فقط ومن ثم ينتج العقد كافة آثار البيع فإذا تم سداد كامل الثمن تحقق الشرط الموقوف عليه تنفيذ الالتزام بنقل الملكية ومن ثم انتقلت إلى المشتري بأثر رجعي من وقت البيع.

(171) حكم النقض في الطعن رقم ٣ لسنة ١٦ ق جلسة ١٩٤٦/١٢/٢٦.

ومن مقتضى عقد الحكر أن المحتكر له - فوق التصرف فى حق الحكر بجميع أنواع التصرفات - حق الانتفاع بالأرض المحكرة وإقامة ما يشاء من المباني عليها وله حق القرار ببنائه ، وملكية ما يحدثه فى المباني زيادة وتعديلا ملكا تاما ، وينتقل عنه هذا الحق الى خلفه العام أو الخاص ، كما انه يعطى للمحتكر الحق فى حيازة العقار المحتكر والانتفاع به دون غيره بكافة وجوه الانتفاع ما لم يرتب هو لغيره حقا يجرى له الحيازة والانتفاع إذ أن حق القرار حق عينى أصلى تتحمله العين المحكرة فى يد كل حائز لها طالما بقى الحكر قائما . ومن ثم فانه يقوم إلى جانب حق الرقبة - الذى هو للمحكر - حق المنفعة المطلق للمحتكر ويستتبع ذلك ان يكون لهذا الاخير رفع دعاوى الملكية واسترداد العقار المحكور ممن يغتصبه (١٧٢) . ومن ثم يكون المحتكر ممولاً فى تطبيق قانون الضريبة على العقارات المبنية خلال مدة عقد الحكر، ويلتزم بدفع الضريبة .

أما العقارات الخاضعة للحراسة فإن المكلف بأداء الضريبة عنها الجهة القائمة على إدارتها فترة الحراسة ، وذلك لأن الأمر بفرض الحراسة من شأنه أن يحول بين الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للأوامر الصادرة بفرض الحراسة على أموالهم وممتلكاتهم ، وبين المطالبة بحقوقهم بشأنها أمام جميع جهات القضاء سواء من الناحية الولايتية أو النوعية . ويترتب على ذلك غل

(١٧٢) الطعن رقم ١٧٦٦ لسنة ٦١ ق جلسة ١٤/٤/١٩٩٦ .

أيديهم عنها وتولى الجهة القائمة على تنفيذ تلك الأوامر إدارتها وتمثيله أمام القضاء بشأنها^(١٧٣).

وأن من المقرر أن فرض الحراسة وفقاً لأحكام القانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧١ بشأن تنظيم فرض الحراسة وتأمين سلامة الشعب يترتب عليه غل يد الخاضعين لها عن إدارة أموالهم المفروض عليها الحراسة أو التصرف فيها فلا يكون لهم تبعاً لذلك حق التقاضي بشأنها وليس في ذلك نقص في أهلية الخاضع للحراسة وإنما هو بمثابة حجز على أمواله تقيد من سلطته عليها فيباشرها نيابة عنه الحارس - المدعي العام الاشتراكي - باعتباره نائباً قانونياً عنه في إدارتها لأسباب تقتضيها المصلحة العامة للدولة^(١٧٤). ويكون أمام مصلحة الضرائب العقارية للتعرف على مالك العقار الرجوع إلى مستندات هذه الملكية ، فإن لم تتوفر كان لها أن تعتد بملكية من يضع يده على العقار أو يكون حائزاً له حيازة هادئة ، اعترافاً بالواقع الذي تأخذ به التشريعات الضريبية، وتسانده الظروف المحيطة بالعقارات فى مصر^(١٧٥).

(١٧٣) الطعن رقم ٤٠٥٠ لسنة ٦٠ ق جلسة ٩ / ٤ / ١٩٩٧ م ٤٨ .

(١٧٤) الطعن رقم ٩٧٠٠ لسنة ٦٥ ق جلسة ١٠/٥/١٩٩٧ .

(١٧٥) قضت محكمة بالنقض - (الطعن رقم ٤٣٢٨ لسنة ٦١ ق ١٢/٧/١٩٩٧) - بأن " المقرر أن الأصل أن العقود لا تنفذ إلا فى حق عقديها وأن صاحب الحق لا يلتزم بما صدر من غيره من تصرفات بشأنها ، إلا أنه باستقراء نصوص القانون المحنى يبين أن المشرع قد اعتد فى عدة تطبيقات هامة بالوضع الظاهر لاعتبارات توجبها العدالة وحماية حركة التعامل فى المجتمع وتنضبط جميعاً مع وحدة علقها واتساق الحكم المشترك فيها بما يحول ووصفها بالاستثناء وتصبح قاعدة واجبة الإعمال متى توافرت موجبات إعالتها واستوفت شرائط تطبيقها ، وموداها أنه إذا كان صاحب الحق قد أسهم بخطئه - سلباً أو إيجاباً - فى ظهور المتصرف على الحق بمظهر صاحبه مما يدفع بالغير حسن النية إلى

ووفقاً لأحكام المادة العاشرة من قانون الشهر العقاري — وعلى ما جرى به القضاء — أنه بمجرد حصول القسمة وقبل تسجيلها يعتبر المتقاسم فيما بينه وبين المتقاسمين الآخرين مالكا ملكية مفرزة للجزء الذى وقع فى نصيبه دون غيره من أجزاء العقار المقسم ، ولا يحتج بهذه الملكية المفرزة على الغير إلا إذا سجلت القسمة .و من ثم فإن عدم تسجيل عقد القسمة لا يحول دون الاحتجاج بها على من كان طرفا فيها ، وإن المتقاسمين يضمنون بعضهم البعض فيما يقع من تعرض أو استحقاق إذا كان لسبب سابق على القسمة (١٧٦).

كما قضى بأن وضع اليد المدة الطويلة أو القصيرة المكسب للملكية سبب يكفى لكسب الملكية (١٧٧) ، وذلك عملاً بنص المادة ٩٦٩ مدنى التى تقرر أن ملكية العقار تكتسب بوضع اليد عليه مدة خمس سنوات متتالية ، متى كانت الحيازة مقترنة بحسن نية ومستندة فى ذات الوقت إلى سبب صحيح ، وأن حسن النية الذى يقتضيه التملك بالتقادم هو اعتقاد المتصرف إليه اعتقاداً تاماً حين التصرف بأن المتصرف مالك لما يتصرف فيه (١٧٨).

التعاقد معه للشواهد المحيطة بهذا المركز والتى من شأنها أن تولد الاعتقاد الشائع بمطابقة هذا المظهر بالحقيقة مقتضاه نفاذ التصرف المبرم بمعوض من صاحب الوضع الظاهر والغير حسن النية فى مواجهة صاحب الحق .

(١٧٦) الطعن رقم ٢٧٤٨ لسنة ٦٤ ق جلسة ١٩٩٥/٦/٢٨ .

(١٧٧) قضاء النقض فى الطعن رقم ١٦٧٦ لسنة ٥٩ ق جلسة ١٩٩٣/١٠/٢٨ .

(١٧٨) قضاء النقض فى الطعنين رقمي ٤٢٣٣ و ٥٨٧٤ لسنة ٦٥ ق جلسة ١٩٩٧/١٢/١٣ .

كما أن مأمور اتحاد الملاك - أو اتحاد الشاغلين (١٧٩) - غير مسئول عن الضريبة العقارية المستحقة على الوحدة السكنية التي يشغلها مالكها كحصة مفرزة في العقار ، ولكنه مسئول فقط بصفته تلك عن الضريبة المستحقة على الأجزاء المشتركة للعقار التي اقيم الاتحاد من أجل صيانتها ، حيث من المقرر قضاء أنه (١٨٠) لاشأن للاتحاد ، ولا لمأموره ، القيام بأمر منوط بمالك الوحدة السكنية ذاته ، لأن الاتحاد أقيم من أجل رعاية الأجزاء المشتركة للعقار ، وضمان حسن الانتفاع وإدارة العقار فقط ، ومن ثم لا يجوز أن ينوب مأمور الاتحاد بصفته هذه في تمثيل مالك الوحدة السكنية في العقار في الدفاع عن حقوق ملكيته ، أو ما ينشأ عنها من آثار محل نزاع بينه وبين الغير .

ومن جماع ما تقدم يتضح أن تحديد المالك الذي يكون مكلفاً من حيث الأصل بالضريبة على العقارات المبنية لا يقتصر على المالك القانوني الذي ثبتت ملكيته بعقد عقار نافذ ومسجل ، بل يمتد ليشمل كل ما يعد مالكاً من حيث الظاهر الذي يستند إلى حكم القانون أو الواقع ، و يكفي أن ثبتت مصلحة الضرائب هذه الملكية بكل طرق الإثبات لتقرير حقها في تحصيل الضريبة ، دون أن تكلف عناء البحث عن المالك الحقيقي ، أو الرجوع إلى بائعي العقارات الذين لهم حقوق على المشتريين الملاك الفعليين ، لانه ليس من

(١٧٩) غير قانون البناء رقم ١١٩ لسنة ٢٠٠٨ مسمى اتحاد الملاك وجعله " اتحاد الشاغلين " ، حيث لا يشترط أن يكون الشاغلون للعقار ملاكاً ، وبالتالي يمكن أن يتكون اتحاد الشاغلين من الملاك والمستأجرين ، وذلك في الوحدات التي لا يقل عدد وحداتها عن خمس وحدات أو المجمعات السكنية ، سواء كانت كلها أو بعضها سكنية أو مملوكة أو بحق انتفاع أو موجرة ، وأياً كان تاريخ إنشائها أو شغلها .

(١٨٠) حكم محكمة الإدارية العليا جلسة ١٩٩٧/١٢/٢١ طعناً على حكم القضاء الإداري رقم ٨٠٥ لسنة ٤٢ ق .

سلطة مصلحة الضرائب العقارية ، ولا من وظيفتها ، حماية الملكية القانونية ، ولا تحصيل حقوق الغير نيابة عنهم.

ويكون الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو الشخص الطبيعي غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة نيابة عن ممثله.

ويتحدد الممثل القانوني للشخص الاعتباري المكلف بأداء الضريبة وفقاً لما يقرره القانون أو نظم التأسيس أو القرارات المعتمدة من السلطة المختصة، ويكون الممثل القانوني للشخص الطبيعي غير كامل الأهلية المكلف بأداء الضريبة هو الولي الشرعي أو الوصي أو الشخص الذي تحدده المحكمة المختصة.

وعلى هذا يكلف الوكيل والنائب والوصي على الشخص الطبيعي بأداء الضريبة نيابة عن المالك الأصلي للعقار ، كما يكلف مدير الشركة أو رئيس مجلس إدارتها أو العضو المنتدب أو غيرهم ممن لهم صفة الممثل القانوني في أداء الضريبة نيابة عن الشخص الاعتباري الذي يملك العقار الخاضع للضريبة^(١٨١).

وفي رأينا أنه لم يكن هناك داع لأن يقصر المشرع تكليف الممثل القانوني بأداء الضريبة نيابة عن المكلف إذا كان شخصاً طبيعياً غير كامل الأهلية ، حتى لا يفهم من ذلك أنه لا يجوز للشخص الطبيعي كامل الأهلية أن يكون له ممثل قانوني يؤدي الضريبة نيابة عنه، كما لا يجوز لمصلحة الضرائب العقارية أن تطالب من الممثل القانوني للشخص الطبيعي بأن يؤدي الضريبة عن الشخص الطبيعي كامل الأهلية ، لأن هذا الفهم يقيد المكلف في أن يعين ممثلاً قانونياً له يتعامل مع الإدارة الضريبية ، ويقيد الإدارة

(١٨١) المادة رقم ٢ من اللائحة التنفيذية.

الضريبة في أن تستأدى دين الضريبة من الممثل القانوني للشخص الطبيعي كامل الأهلية إذا تعذر عليها مطالبة هذا الشخص.

وهذا المعنى لا يقصده المشرع ولا يهدف إليه ، بل كل ما يعنيه المشرع من هذا التحديد هو بيان الشخص الذي يكلف بالضريبة عندما يكون الممول الأصلي غير كامل الأهلية ، أما الشخص الطبيعي كامل الأهلية فهو المكلف الحقيقي بأداء الضريبة ، وليس هناك مانع قانوني يحول دون التعامل مع ممثله القانوني في المسائل الضريبية إذا كانت حدود هذا التمثيل تسمح بذلك .

و إذا كان العقار مملوكاً على الشيوع ربطت الضريبة باسم الشيوع لا باسم كل بمقدار حصته ، وتبرأ ذمة كل شريك بمقدار أدائه الضريبة .

أما إذا كان العقار عبارة عن وحدة سكنية يملكها أكثر من واحد فإن الضريبة تربط على كل وحدة سكنية ما دامت هذه الملكية مخصصة ومفزة.

وتربط الضريبة باسم صاحب المبنى دون اعتبار لصاحب الأرض ، فإذا قام مستأجر ببناء قطعة أرض يملكها غيره ربطت الضريبة على هذا البناء باسم المستأجر لا باسم صاحب الأرض.

ولما كانت الضريبة سنوية ، وتربط مقدماً فإذا تصرف مالك في عقاره ، أو نزع ملكيته للمنفعة العامة بقي هذا المالك مسؤولاً عن الضريبة حتى أول يناير التالي للتصرف أو نزع الملكية. ولا تربط الضريبة باسم المالك الجديد إلا ابتداءً من أول السنة التالية . وينطبق نفس الحكم ^(١٨٢) على

(١٨٢) عبد الفتاح مراد : شرح قوانين الضرائب على العقارات المبنية والضريبة على الأرض الفضاء ، للطبعة الثانية ، ١٩٩٣ ، ص ٨٣.

من رسا عليه عقار بالمزاد ، أو آل إليه معلقاً على شرط فاسخ وحل هذا الشرط خلال السنة ، أو من آل إليه بناءً أقيم على أرضه.

ويتم ربط الضريبة على العقار في المكان الذي يوجد فيه هذا العقار ، لأن حصر العقار يتم في بلد معين ، ولذا يتم ربط الضريبة عليه في نفس البلد ، ولو كان تابعاً لعقار في بلد آخر.

ويستخرج في كل مدينة كشف الربط السنوي ، ويبين فيه اسم كل ممول والعقارات المملوكة له والقيمة الإيجارية لهذه العقارات ، ومقدار الضريبة المستحقة عليها . ويظل كشف الربط على ما هو عليه مهما حصل من تغييرات في العقارات أثناء السنة ، إلا إذا استجد ما يوجب رفع الضريبة كلياً أو جزئياً^(١٨٣).

(١٨٣) د. السيد عبد المولى ، ص ٧٧.

الفصل الثانى

سعر الضريبة

عادة ما تأخذ الضريبة العقارية صورة الضريبة ذات السعر الثابت المطبق على القيمة المقررة للعقار .

وتستخدم العديد من الدول الهيكل التصاعدى للأسعار فى حساب الضريبة العقارية ، وذلك بهدف تحقيق زيادة تصاعدية لمقدار الضريبة ، وأحياناً ما يكون ذلك بصورة غير تامة ؛ ففى بعض الدول يفرض السعر على أساس القيمة الإجمالية لكل العقارات التي يملكها الممول ، وذلك حتى تتفادى تفتيت الضريبة عن طريق الاحتفاظ بعقارات قليلة أو منخفضة القيمة لا تبلغ فى مجموعها حد الإعفاء لكل عقار . وقد ثبت أن التصاعد لم يمنع تفتيت الضريبة عن طريق قيام الممول بتسجيل العقارات التي يملكها بأسماء زوجه وأولاده أو أقاربه .

يبد أن الاعتماد على القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية للعقار فى وقت ربط الضريبة ، يجعل للضريبة أثراً توزيعية غير مرغوب فيها ، ذلك لأن هناك من يملكون عقارات عالية القيمة ولكنهم لا يحققون منها إلا دخولاً منخفضة ، أو أنهم من نوى الدخول المنخفضة بوجه عام ، ومنهم الفلاحون الذين يملكون أراض ترتفع قيمتها بمضى الزمن ولكن العائد منها قليل ، وكذلك أرباب المعاشات أو الورثة الذين يرثون أصولاً لها قيمة مرتفعة فى السوق ولا يتوقعون الحصول منها على دخل ، لأنهم لا يرغبون فى بيعها أو أنهم لم يبيعوها بالفعل .

وكل ذلك يعنى أن الضريبة العقارية التي تفرض بسعر نسبى ثابت على نوى الدخول المنخفض على جميع الممولين أياً كانت مستويات دخولهم

تحمل الفئات ذات الدخل المنخفض عبء ضريبي أعلى من غيرهم من نوى الدخل المرتفعة التي يحققونها من أصول أخرى غير خاضعة للضريبة العقارية كالأسهم والسندات ، أو حتى من أرباب العقارات الأثرياء الذين تتنوع مجموع دخولهم .

ولذا يفضل أن تكون الضريبة تصاعدية على الدخل المرتفعة ، وتخضع العقارات التي يملكها ذو الدخل المنخفضة لسعر منخفض أو حتى تعفى م الضريبة لتفادي الآثار السلبية للضريبة العقارية النسبية.

ولكن يعيب بعض الكتاب (١٨٤) على التصاعد في سعر الضريبة أنه قد يكون ظالماً عندما ينتقل الممول إلى السعر الأعلى لمجرد زيادة قيمة العقار عن غيره زيادة طفيفة في قيمته ، مما يضطر القائمين على تقدير العقارات إلى تخفيض قيمها لتفادي هذا الظلم.

وسعر الضريبة في تايلاند (١٨٥) نسبي يبلغ ١٢,٥% من القيمة السنوية الخاضعة للضريبة. ولتشجيع الصناعة خصم حوالى ثلث القيمة السنوية عند حساب هذه الضريبة، كما يمنح خصم مماثل للمباني التي تصبح غير مشغولة أثناء السنة.

أما سعر الضريبة في الفلبين (١٨٦) فقد تكفل المشرع بوضع حدوده الدنيا والقصى تاركاً للمحليات تحديد السعر الملائم لكل منها داخل هذا النطاق، حيث يكون السعر الأدنى للضريبة بواقع ٠,٢٥% ، ويختلف السعر

(١٨٤) William Dillinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , *The International Bank for Reconstruction and Development* , *The World Bank* , *Working Papers* , WPs41, August 1988, pp.20-21.

(١٨٥) Sakan Varanyu Watana: *Property tax in Thailand* in ; William Mc Chuskey (ed.) ; *Property tax; An International comparative Review* , Aldershot , U.K 1999.

(١٨٦) Milwida Guerara : *Real property Taxation in Philippines*, Ford Foundation, Manila.

الأقصى تبعاً لسلطة فرض الضريبة ؛ فأقصى سعر يمكن أن تحدده المقاطعة أو الإقليم هو ١ % ، والمدينة ٢ % وبلدية مانيلا العاصمة هو ٢ % .
كذلك تأخذ لبنان (١٨٧) بالأسعار التصاعدية ، حيث تتراوح الضريبة على الأملاك المبنية ما بين ٤ % إلى ١٠ % من مجموع القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة.

ويميز القانون الفلسطيني في الأسعار ؛ فتفرض الضريبة على المباني والساحات المحيطة بها بواقع ١٧ % من صافي الإيجار السنوى بعد خصم ٢٠ % من قيمة عقد الإيجار أو القيمة المقدرة للبناء نظير الاستهلاك أو مقابل نقص البناء لقدمه أو استعماله ، ويكون سعر الضريبة ١٠ % من صافي القيمة الإيجارية السنوية بالنسبة للأراضي التي ليست لها مساحة للمباني .

الأسعار الضريبة في الشرح المصري

يكون سعر الضريبة ١٠ % من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة، وذلك بعد استبعاد ٣٠ % من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و ٣٢ % بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.

ويستهدي في تحديد الضريبة بالموثرات الواردة بالجدولين المرفقين بهذا القانون.

(٨٧) راجع قانون ضريبة الأملاك المبنية اللبناني الصادر بتاريخ ١٩٦٢/٧/١٧ .

كان القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ يحدد سعراً للضريبة الأصلية على العقارات المبنية ، كما حددت القوانين الأخرى أسعار الضريبة والرسوم الإضافية أو الملحقة بالضريبة الإضافية^(١٨٨).

وكان سعر الضريبة الأصلية عند صدور القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ هو ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية الصافية للعقارات الخاضعة للضريبة . وللوصول إلى هذه القيمة الصافية تستبعد ٢٠% من القيمة الإجمالية السنوية مقابل جميع المصروفات. ثم فرق القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بين نوعين من المباني ، هما المباني المنشأة أصلاً لأغراض السكن وهذه تخضع لسعر تصاعدي يبدأ من ١٠% إلى ٤٠% تبعاً للقيمة الإيجارية السنوية ، والنوع الثانى هو المباني المنشأة أصلاً لأغراض غير السكن وتخضع للضريبة بسعر ثابت هو ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية .

وفرضت بجانب الضريبة الأصلية المذكورة ضرائب أخرى إضافية أو ملحقة ، منها ضريبة أجور الخفر بواقع ٢٠% من الضريبة الأصلية على العقارات المبنية ، ورسم السجل العيني لمرة واحدة بما يعادل قيمة الضريبة الأصلية ، ورسم النظافة بما لا يتجاوز ٢% من القيمة الإيجارية للعقار ، ورسم الشاغلين بما لا يتجاوز ٤% من القيمة الإيجارية ، ورسم تنمية الموارد المالية بواقع عشرة قروش على كل إيصال ، ورسم التحسين بما لا يتجاوز ٥٠% من الزيادة فى قيمة العقارات التي انتفعت من المشروعات العامة التي يقوم بها مجلس المدينة التي يقع فيها العقار .

(١٨٨) لمزيد من التفاصيل ، راجع مؤلفنا التشريع الضريبى المصرى ، الجزء الأول ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٧٧ - ص ٢٨٢.

ووفقاً للقانون الحالي رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فإن العقارات المبنية لازالت تخضع لنوعين من الضريبة هما الضريبة الأصلية ، والضرائب الإضافية ، مع بعض التعديلات والتيسيرات على النحو التالي :

الضريبة الأصلية

وفقاً لنص المادة ١٢ من القانون الجديد يكون سعر الضريبة الأصلية ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية الخاضعة للضريبة.

وكانت الحكومة قد اقترحت في مشروع القانون المقدم منها أن يكون سعر الضريبة ١٤% من القيمة الإيجارية السنوية ، فأجرى مجلس الشورى تخفيضاً لهذا السعر ليكون ١٢% ، ثم صدر القانون بموافقة مجلس الشعب بعد أن خفض السعر إلى ١٠% فقط استجابة لاعتراضات الكثيرين من أن سعر الضريبة مرتفعاً بالنظر إلى أن هذا السعر على أساس القيمة الإيجارية السنوية وهى قيمة تقديرية بفعل الإدارة الضريبية لاتعكس القيمة الحقيقية للإيرادات الفعلية التي يغلها العقار ، بخلاف الحال بالنسبة لسعر الضريبة فى القانون السابق والذي كان يعتد بالقيمة الحقيقية التي تدل عليها عقود الإيجار الصحيحة.

وتتحدد قيمة الضريبة بضرب سعر الضريبة (١٠%) فى القيمة الإيجارية الصافية ، والتي نصل إليها بعد استبعاد نسبة مئوية حكومية من القيمة الإيجارية مقابل المصاريف.

وقد حدد هذا القانون هذه النسبة بواقع ٣٠% للأماكن المستعملة في أغراض السكن ، و ٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن .

وتخصم هذه النسبة مقابل جميع المصاريف، بما في ذلك مصاريف الصيانة ، وبحيث لا يسمح القانون بخصم آخر مقابل أى مصاريف تكبدها فعلاً مالك العقار أو المنتفع به، ولو كانت تزيد بالفعل عن هذه النسبة ، كما يحق له أن يخصم هذه النسبة الحكيمة ولو ثبت فعلاً أنه لم يتكبد أى مصاريف ، أو كانت المصاريف الفعلية أقل من المصاريف الحكيمة التي يسمح القانون باستبعادها من القيمة الإيجارية الإجمالية.

وعلى هذا يتم ^(١٨٩) حساب الضريبة السنوية للوحدات السكنية وغير السكنية ، وفقاً لما يأتي:

أ - بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن:

١ - يستبعد ٣٠% من القيمة الإيجارية السنوية التي حددتها لجان الحصر والتقدير مقابل جميع المصروفات التي يتكبدتها المالك بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.

٢ - يستبعد حد الإعفاء المقرر بالمادة ١٨/د من القانون بمقدار ٦٠٠٠ جنيه لكل وحدة في عقار.

٣ - تحصل الضريبة بنسبة ١٠% من صافي القيمة الإيجارية السنوية التي تم التوصل إليها، طبقاً للبند ٢.

(١٨٩) المادة رقم ٩ من اللائحة التنفيذية للقانون.

ب- بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن:

- ١ - يستبعد ٣٢% من القيمة الإيجارية السنوية التي حددتها لجان الحصر والتقدير مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلّف بإداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.
- ٢ - تحسب الضريبة بنسبة ١٠% من صافي القيمة الإيجارية السنوية التي تم التوصل إليها، للبند ١.

وتهدف المغايرة في تحديد نسبة الخصم الحكيمة مقابل المصاريف إلى تخفيف العبء الضريبي على العقارات غير السكنية ، كعيادات الأطباء ومكاتب المحاسبين ، والمصانع والحوانيت وغيرها، حيث يسمح بخصم ٣٢% من قيمتها الإيجارية، وفي ذلك تمييز لها عن العقارات السكنية كالشقق والمنازل السكنية التي لايسمح لها إلا بخصم ٣٠% فقط من قيمتها الإيجارية.

ونعتقد أن هذه التفرقة غير عادلة وغير دستورية ، فلو نظرنا إلى أن الضريبة يتحملها الممول أصلاً من دخله الحقيقي لوجدنا أن العقارات السكنية لا تدر إيرداً حقيقياً إذا كانت مشغولة بمالكها ، وبالتالي فهي أولى من العقارات غير السكنية التي تدر دخلاً حقيقياً بسبب استعمالها في النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني ،ومن ثم كانت موجبات العدالة تتطلب أن يخصم من النوع الأول العقارات نسبة أكبر من النوع الثاني ، أو على الأقل أن يتساويا في الخصم.

أما إذا قلنا إن كلاً من العقارات السكنية وغير السكنية يتم تقديرها على أساس قيمة إيجارية حكومية ، ولا يراعى فيها الدخل الحقيقي ، لتبين لنا أن

النوعين متساويان في المركز القانوني أمام الضريبة (١٠) ، وبالتالي يكون تمييز أحدهما عن الآخر يخل بمبدأ العدالة الضريبية التي يحرص عليها الدستور ، مما يعرض النص للطعن عليه بعدم الدستورية.

ويثير هذا النص مشكلة تحديد معيار التفرقة بين العقارات السكنية والعقارات غير السكنية، حيث لم يضع المشرع تعريفاً لأي منهما .

وعلى حين تعتبر المنازل التي يقطنها أصحابها أو السكان والفيلات والمثاق السكنية من قبيل العقارات السكنية ، كما أنه لا خلاف على أن المحال التجارية والمصانع والمعامل من العقارات غير السكنية ، إلا أن الخلاف يدق حول تصنيف عقارات أخرى مثل الفنادق والبنسيونات الخاصة ، فعلى حين تعتبر مصلحة الضرائب الفنادق عقارات غير سكنية (١١)، فإنها القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٨ اعتبر المساكن المستعملة بنسيونات من قبيل الوحدات السكنية ، مما يثير التساؤل عن المعيار الذي على أساسه تتم التفرقة بينهما ، بالرغم من أن البنسيونات تشبه

(١٠) يؤكد هذا الرأي ما سبق أن قضت به المحكمة الدستورية العليا - في الدعوى رقم ٢١ لسنة ٧ ق دستورية - بجلسة ١٩٨١/٤ / ٢٩ بعدم دستورية المادة ٢٧ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ فيما تضمنته من استثناء الأماكن المستعملة في أغراض لا تدخل في نطاق النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، وذلك بالنسبة إلى تطبيق ما تضمنته المادة ٧ من زيادة الأجرة . وقد استند هذا القضاء إلى أن المعاملة الاستثنائية التي أوردها المادة ٢٧ في تطبيق القاعدة العامة المنصوص عليها في المادة ٧ موداها التفرقة بين طائفتين من الملاك انتظمتهن أسس موحدة ، تجعلهم جميعاً يقفون على قدم المساواة ، وتوجب إخضاعهم لقاعدة قانونية موحدة مجردة ، وأن حرمان طائفة معينة من الملاك من الحق في زيادة الأجرة مع تحقق مناطه ينطوي على إهدار لمبدأ المساواة المنصوص عليها في المادة ٤٠ من الدستور ، والتي تقر على كافة الحقوق التي يكفلها المشرع للمواطنين ، والتي لم يتم تحديدها على سبيل الحصر .

(١١) الكتاب الدوري الصادر عن مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢١ لسنة ١٩٨٥ .

الفنادق في أن كلاً منهما مقراً للسكن العارض أو المؤقت مقابل أجره يدفعها الساكن إلى صاحب الفندق أو البنسيون.

وفي رأينا أنه يلزم للفرقة بين العقارات السكنية وغير السكنية الرجوع إلى العرف الغالب في هذا الشأن. ومما تعارف عليه الناس أن العقار يعتبر سكنياً إذا استخدم بغرض الإقامة الهادئة للراحة ، بصورة غير عارضة أو مؤقتة توقفاً زمنياً صغيراً ، سواء كان ذلك بأجرة أو بغير كأجرة ، كالعقارات والشقق والمنازل والفيلات التي تستخدم للإقامة الشخصية لأصحابها أو للمستأجرين ، أما العقارات غير السكنية فهي التي تخصص لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهني لمصاحبها أو لمن يستأجرها ، أو تخصص للسكن العارض بأجر ، ومن أمثلتها العيادات الخاصة والمكاتب المهنية والمحلات التجارية والفنادق والبنسيونات .

واعتد القضاء في تحديد ما إذا كان المبنى مستعملاً في غير أغراض السكنى بالاستعمال الفعلي للوحدة العقارية ، إذ قضى بأن (١٩٢) لفظ " المباني المستعملة في أغراض خلاف السكن " لا يعني أن يكون المبنى كله مستعملاً في أغراض خلاف السكن، ويكفي أن تكون الوحدة ذاتها مستعملة في غير أغراض السكن ، بغض النظر عما إذا كانت تقع ضمن وحدات أخرى معدة للسكن.

والعبرة في ذلك (١٩٣) بالغرض المستخدم فيه المكان الخاضع للضريبة وطبقاً للمعايير الفعلية التي تجريها الجهة الإدارية المختصة للمكان

(١٩٢) حكم النقض في الطعن رقم ١٨٢٣ لسنة ٣٧ ق، جلسة ١٩٩٥/٨/١٣ .
(١٩٣) الطعن رقم ٣٤٠٧ لسنة ٤٧ ق . عليا - جلسة ٢٠٠٣/١٢/٦ م - الدائرة الأولى.

للتحقق من هذا الغرض وفي ضوء عقد الإيجار الصادر بشأنه دون الوقوف عما إذا كانت الوحدة موضوع الضريبة تدخل ضمن وحدات أخرى معدة للسكنى أم لا .

ويستهدى في تحديد الضريبة بالموشرات الواردة بالجدولين المرفقين بالقانون .

ويعتبر كل جدول من الجدولين السابقين مقياس استرشادي يبين كيفية حساب الضريبة العقارية والعبء الضريبي المتوقع للعقار ، ولا يمثل دليلاً دامغاً على تحديد هذا العبء بصورة قاطعة ، وأن وضعه مرفقاً بقانون الضريبة جاء لتطمين أعضاء البرلمان من أن العبء الضريبي على العقار بعد أن تحدد على أساس القيمة السوقية للعقار ليس كبيراً أو مغالى فيه ، مما يزيل الخوف خاصة إذا علم من الجدول أن العقار الذي تقل قيمته عن نصف مليون جنيه لن يدفع ضريبة .

ومع ذلك فقد أفاد الجدولان للحكومة من ناحيتين : أولاًهما أنه أشار إلى القيمة السوقية للعقار كأساس لتحديد وعاء الضريبة على العقار بالرغم من أن القانون لم يشر صراحة إلى ذلك ، مما معناه أن أعضاء البرلمان يقبلون هذا الأساس في تحديد الوعاء.

وثانيهما : أن إلحاق الجدولين بالقانون لا يقيد وزارة المالية في تحديد الوعاء بشكل مختلف ، لأن القانون ذاته نص في المادة ١٢ منه على مجرد الاستهداء بالجدول لا الإلتزام به.

الرسم الإضافية

رغم أن القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ألغى ضريبة أجور الخفر المقررة بالمرسوم بقانون رقم ٦١ لسنة ١٩٣١ الخاص بتحصيل أجور الخفر، ورسم الشاغلين المقرر بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ بإصدار قانون الإدارة المحلية ، إلا أنه لازالت هناك رسوم أخرى مفروضة على العقارات المبنية ، يلتزم بدفعها ، بجانب الضريبة العقارية الأصلية، وهى رسم السجل العيني ، ورسم النظافة ورسم تنمية الموارد المالية للدولة ورسم التحسين ، وذلك على النحو التالي :

رسم السجل العيني

يفرض هذا الرسم لمرة واحدة على ملاك الأراضي الزراعية والعقارات المبنية بما يعادل قيمة الضريبة المفروضة على كل منها فى سنة ونصف ، ويعفى منه ملاك الأراضي الزراعية والعقارات المبنية المعفاة من الضريبة الأصلية.

ويستحق هذا الرسم فى كل حالة تستحق فيها الضريبة الأصلية فى تاريخ العمل بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٧٨ بإنشاء صندوق السجل العيني ، أى اعتباراً من ٣١ أغسطس ١٩٧٨ ، وبحالة العقار فى ذات التاريخ دون الاعتداد بأى تغيير يطرأ بعد ذلك . أى أن الرسم المذكور لا يسرى على العقارات أو أجزائها المستجدة بعد تاريخ العمل بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٧٨ .

وإذ جاءت أحكام قانون السجل العيني خلواً من نص يقضى بفرض رسم على استخراج صور المكلفات أو استخراج ذلك للكشف ، أو إسناد ذلك

التحديد إلى أداة قانونية أدنى ، فإنه يتمتع على مصلحة الضرائب العقارية أن
تطلب من الهيئة المصرية العامة للمساحة المنوط بها استخراج هذه الصور
أو الكشف أداء رسم لقاء ذلك (١٩٤).

وتتولى مصلحة الضرائب العقارية تحصيل الرسوم المذكورة فى
المواعيد وطبقاً للقواعد والإجراءات المقررة لتحصيل الضريبة الأصلية ،
ويكون تحصيله على ستة أقساط متساوية ، وتتولى مصلحة الشهر العقارى
والتوثيق تحصيل الرسم الخاص بالأراضى القضاء (بواقع جنيهين عن كل
مائتى متر مربع أو كسورها).

وتلتزم الجهات المختصة بالتحصيل بإيداع المبالغ المحصلة فى حساب
صندوق السجل العينى ، بوزارة العدل، خلال الشهر التالى للشهر الذى تم
فيه التحصيل.

رسم النظافة

قرر القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ فى شأن النظافة العامة بأن يؤدى
شاغلو العقارات ، ملاكاً كانوا أو مستأجرين ، رسماً لا يجاوز ٢% من
القيمة الإيجارية للعقار. ولا يستثنى من أدائه إلا العقارات غير الخاضعة
للضريبة وفقاً لنص المادة ٢١ من القانون ٥٧ لسنة ١٩٥٤.

(١٩٤) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٤٩٩ ، بجلستها
المؤرخة ٢٠٠٧/٧/٥ ، ملفها رقم ٦٨٥/٢/٣٧. ومع ذلك فقد رأت هذه الفتوى أحقية
مصلحة الضرائب العقارية فى تقاضى رسوم استخراج صور مكلفات الأقسام التى تطلبها
الهيئة المصرية العامة للمساحة من المصلحة ومن غرف الحفظ بالأقاليم ، ولكن استناداً إلى
القانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٩٢ يفرض رسم على المستخرجات الرسمية التى تصدر عن
مصلحة الضرائب العقارية وغرف الحفظ بالأقاليم من الهيئة المصرية العامة للمساحة مقابل
حصولها على صورة من مكلفات الأقسام وغرف الحفظ بالأقاليم.

ويتم أداء الرسم مع الضريبة الأصلية ، وفي مكان ومواعيد تحصيلها ، بحيث يسرى هذا الرسم على جميع المباني والعقارات الخاضعة للضريبة على العقارات المنية دون غيرها من العقارات ، إذ أن ^(١٩٥) مناط فرض رسم النظافة هو وجود عقارات حددت قيمتها الإيجارية وفقاً للقانون الخاص بالضريبة العقارية .

ومن ثم فإن القرى التي لم تحدد لها قيمة إيجارية طبقاً لقانون الضريبة العقارية لا يجوز فرض الرسم على العقارات الواقعة بها. كما أن العقار الذي يشغله مشروع مقام في إحدى المناطق الحرة المعاملة بقانون الاستثمار التي لاتخضع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر ، لا يسرى بشأنه رسم النظافة كذلك.

ولا يعفى من أداء هذا الرسم العقارات المعفاة من جميع الضرائب الأصلية والإضافية وفقاً لحكام القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ ، إذ أن المشرع لم يتناولها بالإعفاء صراحة ، كما أنها لا تعتبر من قبيل الرسوم الإضافية التي نص على الإعفاء منها ^(١٩٦).

وكان مجلس الوزراء قد قرر بجلسته في ٢٠٠١/٩/٥ الموافقة على تحصيل الرسوم التي يقررها ويوافق عليها المجلس الشعبي المحلي لكل محافظة ، مقابل خدمات جمع القمامة والمخلفات ، بما يتناسب وظروف واحتياجات كل محافظة ، على أن يتم التحصيل ضمن فساتورة الكهرباء

^(١٩٥) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بفتاها رقم ١١٨ بتاريخ ١٩٨٥/١١/٢٠. وأفتى أيضاً: شكري محمد سيد ، ص ١٤٧.

^(١٩٦) فتوى مجلس الدولة ، ملفها رقم ٩٥/٢/٧ ، جلسة ١٩٨٢/١١/٦ ، مشار إليها في عبد الفتاح مراد، ص ١٧٢.

للأنشطة المختلفة ، وبحيث لا يزيد العبء على المنشآت السياحية والصناعية عن الرسوم التي يتم تحصيلها حالياً ، مع إلغاء تلك الرسوم أو مقابل الخدمات التي تحصلها حالياً المحليات مقابل جمع القمامة والمخلفات.

وأصدرت المحافظات قرارات تنفيذية ، منها قرار محافظ الأسكندرية ، وقرار محافظ الجيزة الذي حدد رسوم النظامية المحلية مرتبطة بشرائح الاستهلاك الشهري للكهرباء للمنازل والأنشطة التجارية بنوعيتها ، ووحدات المهن الحرة ، و٢,٥% لكبار المشتركين ، و١% للمصالح الحكومية.

ولقد قضت محكمة القضاء الإداري (١٩٧) بعدم مشروعية هذه القرارات بحسبان أنه يمثل خروجاً عن القانون ، للأسباب الآتية :

أولاً: يمثل فرض رسم للنظافة اعتداءً صارخاً على أحكام الدستور والقانون، وازدواجاً في فرض الرسوم ، ولا يرفع عنه ذلك تغيير وعاء فرضه بربطه بفاتورة استهلاك الكهرباء ، خاصة مع سريان حكم المادة (٨) من قانون النظافة ، وما يفرضه من رسم محلي لصالح النظافة العامة.

ثانياً : أن القرار المطعون فيه قد زج بشركة الكهرباء في أتون جباية الرسوم المحلية بغير سند من القانون ، أو مقتضى لذلك ، دافعاً إياها إلى الإخلال الصريح بالتزاماتها التعاقدية إزاء المتعاقدين معها على توفير خدمة الكهرباء ، مقابل ثمن يدفعه المشترك بموجب فاتورة الكهرباء، والتي يتم تحميلها بعبء الرسم غير المشروع ، وقيام العاملين بهذه الشركات بتحصيل الرسوم خلافاً لأحكام القانون الذي ناط بالوحدات المحلية والمرافق العامة

(١٩٦) الطعن رقم ١٩٦٨٠ لسنة ٥٧ ق ، جلسة ٢٠٠٢/١٢/٩.

دون سواها بتحصيل الرسوم من المواطنين باعتبارها مظهراً من مظاهر سيادة الدول على رعاياها.

ثالثاً: أن القرار المطعون فيه قد خلط بين حق المجالس الشعبية المحلية في فرض رسوم محلية وبين التزام هذه المجالس والسلطة التنفيذية ممثلة في الحكومة المركزية والمحافظات بتنفيذ أحكام القانون المنظم للنظافة العامة ومعاودة النظر في وعاء الرسم المقرر أو تعديله أو إيداله بالطرق الدستورية عن طريق البرلمان بوصفه الهيئة الممثلة للشعب والمنتخبة منه والمعبرة عن مشاعره ، إن كان ذلك مقتضى ، وتحت رقابة الشعب.

رابعاً: أن القرار المطعون فيه قد تخلى عن البعد الاجتماعي بما تضمنه من تحميل المواطنين بأعباء إضافية بدعوى إسناد الأعمال إلى شركات أجنبية، ولا يحتاج على ذلك بما يثار من أن القرار يمثل نقلة حضارية للمحافظة على النظافة بحسبان أن ذلك من واجبات الحكومة وأجهزتها المختلفة ، ولكن يلزم اتباع الوسائل والسبل المشروعة التي رسمها لها القانون وفي إطار أحكامه ، و أن عدم جباية الأموال دون سند لا يبرره ادعاء تحقيق هدف سام لم يرق من الأوراق دليل على تحققه.

وفي مارس ٢٠٠٥ صدر القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٥، بتعديل بعض أحكام القانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ في شأن النظافة العامة وألغى نسبة الـ ٢% تجنباً لعبع الازدواج في التحصيل، كما ألغى تسبب رسوم النظافة إلى قيمة استهلاك الكهرباء، وبعد صدور هذا القانون طبق النظام الجديد الماري حالياً.

وبموجب هذا القانون يخضع لهذا الرسم شاغلو العقارات المبنية من الوحدات السكنية فى المدن من عواصم المحافظات ومن غيرها ، وكذلك المحلات التجارية والصناعية والأراضى الفضاء المستغلة والوحدات المستغلة مقاراً لأنشطة المهن والأعمال الحرة . وقد أوجب دفع الرسم فى صورة مبلغ شهرى مقطوع ومحدد سلفاً يصل أقصى مقدار له ثلاثون جنيهاً شهرياً.

وعلى الرغم من أن لفظ " العقارات المبنية " إلا أن التقييد الوارد بتحديد فئات الرسم لكل نوع من العقارات الخاضعة له ، مما يتعذر معه إخضاع أنواع أخرى من العقارات لا يشملها هذا التحديد، كالعقارات التابعة للمصالح الحكومية^(١٩٨) .

رسم تنمية الموارد المالية للدولة

يفرض القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل بالقانون رقم ١٥ لسنة ١٩٨٦ وبالقانون رقم ١٦ لسنة ١٩٩١ رسماً لتنمية الموارد المالية للدولة على كل وحدة سكنية خاضعة لضريبة الدمغة على الإيصالات ، وبذات إجراءات تحصيلها ، بواقع عشرة قروش شهرياً على كل إيصال ، علماً بأن

(١٩٨) بمضمون هذا رأى ، راجع فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٢٧٩ بتاريخ ٢٠٠٨/٥/٢١ ، ملف رقم ٦٩٣/٢/٣٧ . والتي انتهت إلى عدم أحقية وحدات الإدارة المحلية فى تحصيل رسم النظافة على دواوين المناطق الأزهرية والمعاهد التابعة لها ، لعدم شمول قانون النظافة لفئات رسوم النظافة المستحقة على المصالح الحكومية . وتأكد ذلك بفتواها رقم ٤٦٩ بتاريخ ٢٠٠٨/٩/٢٤ ، ملف ٣٨٧٢/٢/٣٢ بعدم خضوع مخازن الديناميت والمفرقات التابعة لهيئة قناة السويس للرسم باعتبارها جزء من كيان الهيئة يسرى عليه ما يسرى على سائر عقاراتها التي تباع من خلالها ولايتها على هذا المرفق القومى العام (قناة السويس).

القيمة الحالية لمغنة الإيصالات هي ٣٠ قرشاً وفقاً للقانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٣.

كما تخضع الشاليهات والكبائن والأكشاك التي تقع في المصايف والمشاتي أيأ كان نوعها ، إذا كانت لا تستخدم لأغراض السكن الدائم ، لرسم تنمية الموارد المالية للدولة قدره ٢٠% من إجمالي القيمة الإيجارية السنوية لكل وحدة ، وبحد أدنى خمسين جنيهاً في السنة.

ولا يمنع إعفاء هذه النواحي من الضريبة على العقارات المبنية من أن تقوم مصلحة الضرائب العقارية بربط وتحصيل هذا الرسم ، وفقاً لأحكام القانون الذي ينظمه^(١٩٩).

ونصت المادة ٢٦ من اللائحة التنفيذية لهذا القانون، والصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٦ لسنة ١٩٨٦ على أن يسرى هذا الرسم على الشاليهات والكبائن والأكشاك أيأ كان نوعها_ وهو نص القانون- ويدخل في ذلك الوحدات السكنية (شقق أو فيلات) المقامة على الشواطئ والمصايف ، مما حمل على أن تلك الوحدات السكنية تدخل في مفهومها، ويسرى عليها الرسم ، وهو ما ارتأته وزارة الإسكان برأيها في ١٩/٩/١٩٩١ من إخضاع كافة الوحدات المقامة بمصيف رأس البر وغيره من المصايف والمشاتي ايأ كان نوعها لرسم التنمية ، وذلك بغض النظر عن المسمى الذي يطلق على هذه الوحدات، حيث أنها مسميات مختلفة لأماكن الاصطياف، ولا يوجد ما يميز بينها سوى مادة الإنشاء .

(١٩٩) كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٨ لسنة ١٩٨٩.

بيد أن هذا الرأي لم يقبله مجلس الدولة (٢٠٠) ، معتبراً ما ورد في اللائحة التنفيذية من عبارات زيادة على نص القانون، وأن ما يفصح عن إرادة المشرع هو نصوص القانون التي تحكم المسألة ، وفق ما تنفذه عباراته بحسب حقيقة ما تناوله، ولا عبرة كذلك بما يرد ، وخاصة في مجال الضريبة - من حالات لم يتناولها النص ، حتى وإن كانت من باب أولى بأن تفرض عليها الضريبة من تلك التي جاء النص عليها ، وعلى ذلك يتعين الالتزام في مجال فرض الرسم المشار إليه بما أورده المشرع من أماكن رأى شمول الرسم لها ووضع لها وصفاً تفرد به على سبيل الحصر والتعيين من شاليهات وكبائن وأكشاك أيأ كان نوعها . ومن شأن ذلك ولازمه أن العشش لا تدرج ضمن مفهوم الأكشاك والكبائن ، مما يقتضي عدم خضوعها لرسم تنمية الموارد المالية للدولة.

ولا ينال من ذلك القول بأن العشش ما هي إلا في حقيقتها ووصفها وبحسب طبيعتها واستخدامها ومساحتها ومدة الإقامة فيها إلا نوع من الأكشاك والكبائن ، ومن ثم فإنها تدرج ضمن مفهوم عبارة " أيأ كان نوعها" التي أوردها المشرع بعد " الشاليهات والكبائن والأكشاك" إذ أن عبارة أيأ كان نوعها هي وصف لما سبقها وتتعلق بها ذاتها ، فلا يعدو مفادها أن أن الشاليهات والكبائن والأكشاك تخضع للرسم أيأ كان نوع أي منها ، من حيث مدة إقامته أو مساحته أو نحو ذلك . ولو قصد المشرع إخضاع العشش للرسم المشار إليه ما أعوزه النص على ذلك صراحة ، وفي سكوتة ما يكفي لوجوب الالتزام بنصوص القانون وحسب ، فلا يجوز الخروج عليها باستعارة أحكام لا تنسج لها عباراته ، بل يتضمن إضافة واستحداث إلى هذه

(٢٠٠) فتوى الجمعية العمومية لسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، رقم ٧١٧ بجلستها في ٢٠٠٦/٧/٥ ، ملفها رقم ٦٣٩/٢/٣٧.

الأحكام مما يعتبر من قبيل التشريع المبتدأ ، وهو ما لا يجوز ، سيما فى مجال الضرائب والرسوم التي تخضع لقواعد التفسير الضيق ، فلا يتوسع فى تفسيرها أو يقاس عليها ، ولذلك كله لا تخضع العشش بالمصايف والمشاتى لرسم التتمية المشار إليه.

رسم التحسين

وفقاً لنص المادة ٤٠ من قانون الإدارة المحلية يكون لمجلس المدينة أن يفرض رسماً على العقارات التي انتفعت من المشروعات العامة التي قام بها المجلس ، بما لا يجاوز ٥٠% من الزيادة فى قيمة هذه العقارات، على أساس أن هذه المشروعات التي قامت بها الدولة اثرت فى رفع قيمة العقارات والأراضى الواقعة فى نطاقها ، دون أن يتحمل ذوو الشأن الذين استفادوا من هذه المشروعات أى عبء مالى نظير ما عاد إليهم من نفع.

ولا يعفى من أداء هذا الرسم العقارات المعفاة من جميع الضرائب الأصلية والإضافية وفقاً لحكام القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ ، إذ أن المشرع لم يتناولها بالإعفاء صراحة ، كما أنها لا تعتبر من قبيل الرسوم الإضافية التي نص على الإعفاء منها^(٢٠) .

وقد قررت المادة ١٩ من القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٩٠ بشأن نزع ملكية العقارات للمنفعة العامة على أن يلزم مالك العقارات التي يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة فى مشروعات التنظيم بالمدن دون أخذ

(٢٠) فتوى مجلس الدولة ، ملفها رقم ٩٥/٢/٧ ، جلسة ١٩٨٣/١١/٦ ، مشار إليها فى عبد الفتاح مراد، ص ١٧٢.

جزء منها بأن يدفع مقابل هذا التحسين ، بحيث لا يجاوز ذلك المقابل نصف التكاليف الفعلية لإنشاء أو توسيع الشارع أو الميدان الذي نتج عنه التحسين.

ويسرى هذا الحكم كذلك إذا كان نزاع الملكية لمشروعات التنظيم فى المدن مقصوراً على جزء من العقارات ، ورأت السلطة القائمة على أعمال التنظيم بأن الجزء الباقي من العقارات لا يتعارض مع الغاية من المشروع المراد تنفيذه.



**الأعباء الضريبية التي يتحملها ممولو الضرائب على العقارات المبنية
بالتسوية للوحدات السكنية**

الفصل والطلب

العبء الضريبي وفقاً للقانون الحالي		العبء الضريبي وفقاً لمشروع القانون			القيمة الإيجارية السنوية للوحدة	القيمة الرأس مالية للوحدة	القيمة المساوية للوحدات السكنية
الضريبة	وإمام الضريبة	العبء الضريبي كنسبة من القيمة المساوية	الضريبة المستقطعة سنوياً	وإمام الضريبة			
٢٨٨	٧٢٠	—	—	٥٢٧٠—	٩٠٠	٢٠٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
٥٧٦	١٤٤٠	—	—	١٠٥٤٠—	١٨٠٠	٦٠٠٠٠	١٠٠٠,٠٠٠
٨٦٤	٢١٦٠	—	—	١٥٨١٠—	٢٧٠٠	٩٠٠٠٠	١٥٠٠,٠٠٠
١١٥٢	٢٨٨٠	—	—	٢١٠٨٠—	٣٦٠٠	١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠,٠٠٠
١٤٤٠	٣٦٠٠	—	—	٢٦٣٥٠—	٤٥٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٥٠٠,٠٠٠
١٧٢٨	٤٣٢٠	—	—	٣١٦٢٠—	٥٤٠٠	١٨٠٠٠٠	٣٠٠٠,٠٠٠
٢٠١٦	٥٠٤٠	—	—	٣٦٨٩٠—	٦٣٠٠	٢١٠٠٠٠	٣٥٠٠,٠٠٠
٢٣٠٤	٥٧٦٠	—	—	٤٢١٦٠—	٧٢٠٠	٢٤٠٠٠٠	٤٠٠٠,٠٠٠
٢٥٩٢	٦٤٨٠	—	—	٤٧٤٣٠—	٨١٠٠	٢٧٠٠٠٠	٤٥٠٠,٠٠٠
٢٨٨٠	٧٢٠٠	%٠,١	٢٠	٢٠٠	٩٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٥٠٠٠,٠٠٠
٣١٦٨	٨٦٤٠	%٠,٢	١٥٦	١٥٦٠	١٠٨٠٠	٣٦٠٠٠٠	٦٠٠٠,٠٠٠
٤٠٢٢	١٠٠٨٠	%٠,٤	٢٨٢	٢٨٢٠	١٢٦٠٠	٤٢٠٠٠٠	٧٠٠٠,٠٠٠
٤٦٠٨	١١٥٢٠	%٠,٥	٤٠٨	٤٠٨٠	١٤٤٠٠	٤٨٠٠٠٠	٨٠٠٠,٠٠٠
٥١٨٤	١٢٩٦٠	%٠,٦	٥٢٤	٥٢٤٠	١٦٢٠٠	٥٤٠٠٠٠	٩٠٠٠,٠٠٠
٥٧٦٠	١٤٤٠٠	%٠,٧	٦٦٠	٦٦٠٠	١٨٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠,٠٠٠
٨٦٤٠	٢١٦٠٠	%٠,٩	١٢٩٠	١٢٩٠٠	٢٧٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠,٠٠٠
١١٥٢٠	٢٨٨٠٠	%٠,١٠	١٦٢٠	١٦٢٠٠	٣٦٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠,٠٠٠
١٧٢٨٠	٤٣٢٠٠	%٠,١١	٢١٨٠	٢١٨٠٠	٥٤٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠,٠٠٠
٢٣٠٤٠	٥٧٦٠٠	%٠,١١	٢٩٤٠	٢٩٤٠٠	٧٢٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠,٠٠٠
٢٨٨٠٠	٧٢٠٠٠	%٠,١١	٣٦٨٠	٣٦٨٠٠	٩٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠,٠٠٠
٤٠٢٢٠	١٠٠٨٠٠	%٠,١٢	٨٢٢٠	٨٢٢٠٠	١٢٦٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠,٠٠٠
٥١٨٤٠	١٢٩٦٠٠	%٠,١٢	١٠٧٤٠	١٠٧٤٠٠	١٦٢٠٠٠	٥٤٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠,٠٠٠
١٢٣٦٠	١٥٨٤٠٠	%٠,١٢	١٣٦٦٠	١٣٦٦٠٠	١٩٨٠٠٠	٦٦٠٠٠٠٠	١١٠٠٠,٠٠٠
١٧٢٨٠٠	١٨٧٢٠٠	%٠,١٢	١٥٧٨٠	١٥٧٨٠٠	٢٣٤٠٠٠	٧٨٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠,٠٠٠
٢٣٠٤٠٠	٢١٦٠٠٠	%٠,١٢	١٨٢٠٠	١٨٢٠٠٠	٢٧٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠,٠٠٠



الأعباء الضريبية على المنشآت الصناعية



القيم بالآلاف جنيه

مساحة الأرض (بالمتر المربع)	مساحة المباني (بالمتر المربع)	القيمة التصديرية للمباني	القيمة الإيجارية لتسوية	وعاء الضريبة	القيمة المستحقة للتسوية
1,000	600	120	4	2	0
5,000	2,000	600	18	12	1
10,000	6,000	1,200	36	24	2
20,000	18,000	2,400	108	72	7
30,000	24,000	3,600	162	98	10
40,000	30,000	4,800	216	122	12
50,000	36,000	6,000	270	142	15
60,000	42,000	7,200	324	171	17
70,000	48,000	8,400	388	196	20
80,000	54,000	9,600	452	220	22
90,000	60,000	10,800	516	240	24
100,000	66,000	12,000	580	274	24
1,000,000	200,000	120,000	1,800	1,224	122
1,000,000	200,000	120,000	3,600	2,448	240

مصوبة على أساس ٢٠٠ جنيه للمتر المربع.



الباب الثانى

الحصر والتقدير والطعن

تمهيد وتقسيم

يلزم لفرض الضريبة على العقارات اتباع خطوات أساسية ، أولها أن تقوم الحكومة ، ممثلة فى الإدارة الضريبية المختصة ، بحصر العقارات الخاضعة للضريبة وفقاً للقانون ، وتقدير قيمتها لأغراض الضريبة ، وأن تدفع مجالاً أمام المكلفين بأداء هذه الضريبة لمراجعة الإدارة فى تقديراتها والطعن على ما يرونه تجاوزاً فى التقدير أو مخالفاً للواقع أو القانون. ونوضح فى هذا الباب ، من خلال فصلين ، أحكام الحصر والتقدير وأحكام الطعن ، على النحو التالى:

الفصل الأول

الحصر والتقدير

للحصر فى اللغة العربية معان مختلفة (٢٠٢) ، بعضها قد يكون غريباً أو منفراً لا يقصده اللفظ الضريبي ، وبعضها الآخر يقترب من المعنى المقصود ضريبياً . ومن بين معاني الحصر فى اللغة : استيعاب الشئ ، ولعله المعنى المقصود ضريبياً . فالحصر عند الضرائبين يعنى اكتشاف كل خاضع للضريبة وتحديد تحديداً يشمل كل من نص القانون على إلزامهم بالضريبة ، وفرزهم عن غير الخاضعين لها.

وعلى هذا يكون الحصر فى قانون الضريبة على العقارات المبنية بمعنى جمع المعلومات عن كافة العقارات المبنية المعنى بها قانون الضريبة ، تمهيداً لتقدير قيمتها لأغراض الضريبة.

ونبين فى هذا الفصل قواعد حصر وتقدير العقارات فى التشريعات المقارنة ، والقواعد التى اتبعها المشرع الضريبي المصري فى هذا الخصوص ، وذلك من خلال مبحثين على النحو التالى:

(٢٠٢) راجع المعاجم اللغوية : باب حصر.

المبحث الأول

الحصر والتقدير فى التشريع المقارن

حصر العقارات وتقدير قيمتها

أولاً : الحصر

تسن الدول تشريعات تلزم كل مالك عقار ^(٢٠٢) بأن يزود الإدارة الضريبية بالمعلومات الخاصة بعقاراته ، وخاصة فيما يتعلق بموقع كل عقار وسماته ، ثم تقوم الإدارة الضريبية بإفراغ ذلك فى سجل خاص يسمى بسجل المساحة *cadastre* ، وتتم مراجعة هذا السجل بصورة دورية لتحديث بياناته .

ويمكن الاستعانة فى الحصر بالخرائط التفصيلية للعقارات ، ووضع رقم تعريفى لكل منطقة ، وآخر لكل عقار حتى يسهل التعرف على العقار ، والتحقق من التغيرات التى طرأت عليه .

وتلجأ بعض الدول النامية إلى طرق مبسطة فتقسم العقارات الخاضعة للضريبة تقسيماً جغرافياً ، من خلال حصر العقارات الكائنة بكل شارع من شوارع المناطق المختلفة ، وطلاء جدران ما يتم حضره ، أو الاكتفاء بسجل لكل مالك لدى الوحدة المحلية يثبت ملكية العقار لشخص معين .

(202) William Dillinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , *The International Bank for Reconstruction and Development* , *The World Bank* , *Working Papers* , WPs41, August 1988.p.25.

التقدير لأغراض الضريبة

إن الغرض من تقدير العقارات هو توفير أسس لتوزيع أعباء الضريبة العقارية . ويختلف التقدير لأغراض الضريبة وبين التقدير الذى تلجأ إليه الحكومة لأغراض أخرى ، كما فى حالة شرائها لعقار أو تمويض الملاك عن عقارت مؤمنة أو نزعت ملكيتها جبراً . ففى التقدير الضريبي يكون الأمر حكماً أو باستخدام معايير نظرية نسبياً ، ومن ثم تطبق طريقة التقدير النسبى لتقييم العقار فى وقت معين . أما التقدير للأغراض الأخرى فيكون دقيقاً ، وفقاً للقيمة الحالية للعقار فى السوق . أى أن تقدير قيم العقارات لأغراض الضريبة يكون مبسطاً ، وملئاً لمهارات الإدارة الضريبية .

ويمكن أن تفرض الضريبة على أساس القيمة العقارية المقدرة *assessed valuation* للعقار ، والتي تحددها الإدارة ، من خلال جهدها فى جمع المعلومات عن العقارات، من حيث مكانها أو موقعها، وأسعار بيعها الجارية.

ومن وجهة النظر الاقتصادية^(٢٠٤) فإن الاختلاف فى تقدير قيم العقارات المتشابه لا يعنى شيئاً كثيراً ، إذ يمكن النظر على أن الضريبة العقارية نوع من الضرائب الإجمالية *lump sum tax* التي تتحدد بالقيمة الإجمالية للضريبة ، لا بالقيمة المحددة لكل عقار، إذ تتحمل العقارات بالتزامات ضريبية مختلفة وبصورة عشوائية . وهذه الضريبة ترسل ضمن قيمة العقار ، وبالتالي قد يربح مالك العقار أو يخسر نتيجة هذا التقدير .

وهذه النظرة ليست سليمة تماماً ، إذ لا يجب أن تتحدد الالتزامات الضريبية بشكل عشوائى ، بل يجب أن يتم ذلك عن طريق جهد منسق من

(²⁰⁴) Asher Wolinsky ; A market based approach to property tax , Dep. of Economic, Northwestern , Evanston IL , Oct. 2000.

الحكومة والأفراد، ولا يجب أن تغفل عن حقيقة وجود جماعات للضغط *lobbies* التي تؤثر في أن يكون تقدير العقارات لأغراض الضريبة غير متفق تماماً مع الحقيقة ، أؤكد ينجح هذا الجهد في الوصول إلى قيمة عقارية أقرب للواقع أو لتحقيق العدالة.

وغالبا ما لا يعتمد حساب الضريبة العقارية على التدفقات المحاسبية *acute accounting follows* الفعلية ، بل (٢٠٥) على تقدير قيمة المال العقاري كمخزون *Stock Value* ، أو بمراعاة الدخل الافتراضى لتأجيله *presumptive estimate of rental income* . وكل ذلك يتم تحكيمياً دون الاعتماد على المقدرة الفعلية للممول على الدفع .

ويزيد من وطأة هذا الأسلوب ارتفاع قيم العقارات زيادة غير حقيقية بفعل التضخم وارتفاع الأسعار ، مما يحمل المكلف بضريبة لا تعبر عن الحقيقة . وبالعكس فقد يؤدي الانكماش والركود إلى انخفاض غير حقيقى فى قيمة العقارات الذى لم يتم التصرف فيها ، مما يعنى تحمل الخزانة بخسارة ضريبية .

وتستخدم فى التقدير الضريبي للعقارات طريقتان شائعتان (٢٠٦) هما:
القيمة الإيجارية السنوية ، و القيمة الرأسمالية :

(٢٠٥) William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , *The International Bank for Reconstruction and Development* , *The World Bank* , *Working Papers* , WPs41, August 1988.

(٢٠٦) William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , *The International Bank for Reconstruction and Development* , *The World Bank* , *Working Papers* , WPs41, August 1988, pp. 27-34.

أ - طريقة القيمة الإيجارية السنوية

تعتبر طريقة القيمة الإيجارية السنوية *annual rental valuation* العقارات هي الطريقة الأسهل في التقدير ، لأنها تعتمد غالباً على دليل واضح من السوق ، فلا يحتاج المقدر سوى مجرد شاغل العقار عن قيمة الإيجار الذى يدفعه ، وله أن يتأكد من ذلك بدليل كتابى كإيصال الأجرة أو عقد الإيجار ، وله أيضاً أن يتجاهل هذه المستندات إذا كانت صورية أو غير حقيقية ، ويعتمد على المعلومات التي يستقيها من السوق.

وفقاً لنظام القيمة المنوية فإن وعاء الضريبة هو القيمة التأجيرية المتوقعة أو الحكمية (الاعتبارية) . وقد عبر القضاء البريطانى بوضوح عن القيمة الاعتبارية بقوله^(٢٠٧) : " إن الإيجار أو العائد الذى يحدده القانون هو عائد افتراضى من المستأجر أو شاغل العقار ، أو هو الإيجار الذى يتخيل قيام شاغل العقار بدفعه إلى مالك تخيلى مقابل شغل هذا المسكن فى هذه المنطقة ، وهو افتراض يقوم على أن الناس يتصرفون بعقلانية ، وأن كلاً من المالك والمستأجر لا يقع تحت ضغط معين ، فالعقار خال وصالح للسكنى ، والمالك مستعد لإجراء الصيانة ودفع التأمين الملائم ، كذلك فإن المستأجر يقبل دفع الأجرة سنوياً .

⁽²⁰⁷⁾ والنص كالاتى: "The rent prescribed by the statute is a hypothetical rent, as hypothetical as the tenant. It is the rent which an imaginary tenant might be reasonably expected to pay to an imaginary landlord for the tenancy of this dwelling in this locality, on the hypothesis that both are reasonable people, the landlord not being extortionate, the tenant not being under pressure, the dwelling being vacant and available to let, not subject to any control, the landlord agreeing to do the repairs, and pay the insurance, the tenant agreeing to pay the rates, the period not too short nor yet too long, simply from year to year. I do not suppose that throughout the length and breadth of Paddington you could find a rent corresponding to this imaginary rent".

وتتمتاز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة ، ولكن يعيبها أنها تعتمد في التقدير على عناصر خارجية لا تستمد من طبيعة العقار ذاته، ما يوفر الفرصة للغش والتواطؤ بين مالك العقار وشاغله من ناحية ، أو بين مالك العقار وموظف الإدارة الضريبية من ناحية أخرى ، عن طريق تزوير الإيصالات أو تحرير مستندات صورية و خاطئة ، أو من خلال الاتفاق غير المشروع على التقدير المنخفض لقيمة العقار توصلاً إلى تخفيض الضريبة المستحقة.

ولذلك تلجأ بعض الدول إلى تعيين معيار تحكمي لحساب القيمة الإيجارية ، يمثل الحد الأدنى الذي يجب أن لا تقل عنه القيمة الإيجارية ، ومن أمثلة ذلك أن الضريبة على ريع العقارات في سوريا ^(٢٨) ، تفرض على أساس القيمة الإيجارية الفعلية الوارد في عقد الإيجار ، ولكن بشرط أن لا تقل هذه القيمة عن خمسة أمثال الربح المالي السنوي للعقار في حالة تأجيره غير مفروش.

كما أن العقارات التي يشغلها مالكوها لا تتوافر لها المستندات التي تساعد في تقدير قيمة إيجارية لها ، مما يضطر المقدر غالباً إلى الاستعانة بطرق بديلة ، أشهرها الاسترشاد بالعقارات المثلثة والتي تشغل بالمستأجرين لتقدير قيمة الإيجار في العقار الشاغر أو المشغول بصاحبه دون تأجير ، مع ما في قاعدة معاملة المثل من عيب إذ قلما نجد العقار الذي يماثل عقاراً في نفس المكان مساحة وموقعاً وتنظيماً وتنسيقاً.

العناصر المؤثرة في تحديد القيمة الإيجارية أو طريقة الدخل

١- قيمة الأرض: وهي نفس قيمة الأرض بطريقة الكلفة.

(٢٨) راجع القانون رقم ٣٩ بتاريخ ٢٠٠٤/١٠/١٨ بشأن استيفاء ضريبة ريع العقارات لغير السوريين.

٢- قيمة البناء:

- * الإيجار السنوي: هو معدل الإيجار السنوي للمتر المربع من البناء.
- * تكاليف الصيانة: هي نسبة مئوية تخصم من قيمة الإيجار السنوي.
- * تكاليف الإدارة: هي قيمة مقطوعة تخصم من قيمة الإيجار السنوي وتشمل أجور الحارس أو الجنايني وغيرها.
- * الرسوم والضرائب: هي نسبة مئوية تخصم من قيمة الإيجار السنوي وتشمل الضرائب السنوية (المسقات وغيرها) التي تدفع للبناء.
- * مخاطر عدم القدرة على التأجير: وهي نسبة مئوية تخصم من قيمة الإيجار السنوي وهي تعبر عن احتمالية عدم تأجير البناء لأي ظرف كان.
- * الدخل من البناء: هو قيمة الإيجار السنوي مطروحا منه جميع النسب المذكورة أعلاه.
- * الفائدة على قيمة الأرض: هي مجموع الفوائد التي سيحصل عليها صاحب العقار إذا أودع قيمة الأرض لدى البنك لمدة تساوي العمر المتبقي للبناء.
- * صافي الدخل السنوي: هو الدخل من البناء مطروحا منه الفائدة على قيمة الأرض.

ب- طريقة تقييم رأس المال

تعتبر طريقة تقييم رأس المال *capital valuation* هي الطريقة العكسية لطريقة القيمة الإيجابية ، حيث تعتمد طريقة تقييم رأس المال على أساس موضوعي ، إذ يرجع إلى تقييم العقارات وفقاً لخصائصها . ويمثل وعاء الضريبة في هذه الحالة بأنه القيمة المقدرة أو المربوطة للأرض أو العقار وفقاً لسعر بيعه المتوقع ، أو على أساس عائد تأجير العقار المتوقع له غلة . ولذلك يراعى للوصول إلى القيمة المقدرة عوامل مختلفة ، مثل : سعر السوق الحقيقي ، ومساحة العقار وموقعه ، ومادة بنائه⁽²⁰⁹⁾ .

ويكون على المقدر أن يعتبر العقارات التي يملكها الممول هي صفقات البيع في تاريخ تقدير الضريبة ، فيحدد لها قيمة لبيعها ، من خلال تجميع البيانات اللازمة عن السوق العقاري ، ومحاولة تحليلها على العقارات التي تقع في مكان معين ، وتبعاً لمساحة كل عقار ووصفه .

وتحتاج هذه الطريقة أن تقسم العقارات إلى مجموعات تبعاً لكل مدينة أو إقليم ، مما يتيح الأساس لحساب قيمة كل متر مربع من العقارات الخاضعة للضريبة على أساس سعر بيعها في وقت التقدير (سعر البيع الحالي) ، أو على أساس تكلفة الإحلال المستهلكة *depreciated replacement cost* أي الثمن الذي يمكن أن يدفعه مالك العقار فيما لو أراد إحلال عقار آخر بدلاً عنه بسبب استهلاكه أو التصرف فيه .

ويراعى في تقدير قيمة العقار وفقاً لهذه الطريقة التحسينات التي أجريت على هذا العقار ، وأثرها في رفع مستوى العقار من فئة إلى فئة أخرى .

⁽²⁰⁹⁾ Viktor Trasberg: *Land and Property Taxation in the Baltic States, The 43rd European Congress of the Regional Science Association, Finland , August 30,2003, p. 4.*

كما يحتاج المقدر إلى أن يكون على علم بتكاليف إنشاء المباني من خلال جمع البيانات المرتبطة بذلك من متعهدي وموردي مواد البناء .
ولا تتجاهل هذه الطريقة العوامل التي تؤثر في تخفيض قيمة العقار أو زيادتها ، مثل عوامل القدم والموقع والمرافق التي تتصل به أو لا تتصل .
وتمتاز هذه الطريقة بأنها تعامل كل عقار تبعاً للظروف الخاصة به ، ومن ثم تتحمل العقارات الفاخرة بضريبة أعلى من الضريبة التي تتحملها العقارات الأقل في مستواها .

ومع ذلك ؛ فإنها لا تخلو من عيوب فهي تحتاج إلى قدر تفصيلي من المعلومات ، وقدرة فائقة على تحليلها ، وسوق عقار منظم ، مما يحمل الإدارة الضريبية أعباء وتكاليف مادية وبشرية كبيرة ، قد لا تسفر عن نتائج مرضية في ظل مناخ غير ملائم ، وهو ما يجعل هذه الطريقة في الدول النامية غير ملائمة .

فضلاً عن أن هذه الطريقة تتجاهل الدخل الذي يتحقق فعلاً من العقار ، فتخضع للضريبة كافة العقارات التي تحقق دخلاً باهظة أو دخلاً منخفضاً أو لا تحقق دخلاً على الإطلاق ، اكتفاء بالسمات الخاصة التي يتميز بها العقار ، فكم من عقار فاخر يشغله صاحبه ولا يحقق دخلاً ، ولا يعبر عن ثراء صاحبه ، حين يؤول إليه من ميراث أو من تراث ثراء ولي بكم من عقار منخفض المستوى في منطقة عشوائية يحقق دخلاً كبيراً ، لا لشئ إلا لأنه يقع في منطقة مكتظة بالسكان ، الذين تتخفف دخولهم ويحتاجون هذا النوع من العقار . ومع ذلك يخضع النوع الأول من العقارات لضريبة أكبر من الضريبة التي يخضع لها النوع الثاني من العقارات بسبب السمات الموضوعية التي يتميز بها الأول ولو لم يحقق دخلاً لصاحبه .

تعتبر هذه الضريبة حالة خاصة من الضريبة على القيمة الرأسمالية للعقار ، على أمل تحسين كفاءة استعمال الأراضي الحضرية . وتعتبر نوعاً من الضريبة القيمة *ad valorem tax* ، حيث ^(٢١٠) يتحدد وعاء الضريبة على أساس قيمة الصفقة العقارية في الوقت الحالي ، ومن ثم فإن الوعاء يرتبط بالاستعمال الكفء للأرض ، وطالما لا تفرض ضريبة على التحسينات أو الإضافات التي تقع على هذه الأرض فإن مالك العقار يكون مخيراً بين أن يبيع الأرض بالسعر الملائم له ، أو يستغل الأرض في إقامة مباني عليها دون خوف من أن تزيد الضريبة بسبب هذه المباني.

ويستند أنصار هذه الضريبة على أنه إذا خضعت الأرض فقط للضريبة فإنه لن يكون لدى المالك مانعاً من أن يطور هذه الأرض بأفضل كفاءة ممكنة . وقد طبق هذا النظام في عدد من الدول النامية مثل باربادوس وجامايكا وكينيا وتايوان وبعض مناطق من أستراليا وفي نيوزلاند وجنوب إفريقيا.

ومع ذلك توجد عيوب تنسب إلى هذه الطريقة حيث يعتقد أن هذه الطريقة غير واقعية ، ولم تبين أثرها على الأراضي القضاء في الدراسات التطبيقية.

وأن هذه الطريقة لا تثمر إلا حصيللة ضريبية منخفضة لا تعوضها الدول إلا بالأسعار الضريبية المرتفعة. وغالباً ما ينازع الساسة والخبراء الحكومات بأن هذه الطريقة لا تفرض على العقارات الكائنة في وسط المدينة من فنادق وعمارات سكنية أو أماكن راقية ، ولذا فمن الأفضل أن تطبق

(210) R.Bahl : *Land Taxes versus property taxes in Developing Countries and Transition*,

الدولة ضريبة بسعر منخفض على وعاء أكثر اتساعاً ، تدخل فيه الإنشاءات والتحسينات التي تقع على الأراضي .

و لا ننسى ما لهذه الطريقة من مزايا فهي تشجع على استثمار الأراضي دون خوف من أن تفرض الضريبة على الإنشاءات فتزيد فرص العمل وتقل تكلفة السكن ، كما أن هذه الطريقة سهلة التقدير ، حيث يمكن لإدارة الضريبة ربط جميع الأراضي بقاعدة معلومات على الكمبيوتر دون أن تتكلف مبالغ باهظة للتقدير .

ويثور التساؤل عن مدى وجود هيكل لضريبة عقارية مثلى للدول النامية ، والواقع أنه لا يمكن القول بوجود ضريبة عقارية مثلى ، ومع ذلك فيمكن مراعاة عدة اعتبارات للوصول إلى هذه الغاية، وأن الطريق لذلك هو البعد عن وعاء القيمة السنوية للانتقال تجاه تقدير القيمة الرأسمالية . ص ٩٨ وهذا التغير يعكس حقيقة أنه في ظل تحديث المناطق الحضرية يظل الأخذ بنظام تقدير القيمة السنوية أقل أهمية ، وأن مزايا القيمة الرأسمالية تفوقه . ويعتمد هذا الانتقال على التغير في طريقة التقدير ، حيث يكون تقدير الوعاء التأجيرى متروكاً للحكومة المحلية ، بينما يترك تقدير القيمة الرأسمالية للحكومة المركزية لتعقيده ، وحاجته إلى تقنية وخبرة فنية .

موجز

يبين الجدول التالي الطرق المختلفة لتحديد وعاء الضريبة

الوعاء الضريبي	التعريف	وسيلة القياس	دول تطبيقها
القيمة السوقية Market Value	الثمن المتفق عليه بين بائع ومشتري بإرادتهما لإتمام صفقة عقارية محايدة (عدم التحيز).	المبيعات المقارنة، أو للتكاليف المستهلكة ، أو الدخل المرسل	كندا ، أمريكا ، أستراليا ، أندونيسيا ، اليابان
قيمة الموقع	لثمن المتفق عليه بين	المبيعات المقارنة ،	كندا ، نيوزلندا ،

Site Value	بائع ومشتري بإرادتهما لإتمام صفقة عقارية محايدة	وطرح التخصيصات من القيمة الإجمالية للمقار	وجامايكا ، وجنوب إفريقيا
القيمة الإيجارية Rental Value	قيمة الاستعمال الحالي	صافي دخل للتأجير	فرنسا والمغرب والهند
قيمة الوحدة Unit Value	تصحيح حجم العقار ليعكس الموقع والجودة والعوامل الأخرى	المتر المربع للأرض وللبناء للموقع المصمّم	إسرائيل وبولندا وأستونيا والتشيك وسلوفاكيا وأرمينيا وروسيا

Source: Harry Kitchen : *Property Taxation : Issues in implementation* , Queen's University < ILGR , Working paper, No. 9, 2005.

التعليقات التشريعية

أعطيت الإدارة الضريبية في أندونيسيا ^(٢١) مرونة في اختيار أسلوب تقييم العقارات لأغراض الضريبة ، وباستثناء العقارات ذات القيمة العالية فإن جميع العقارات في الحضر والريف تقدر وفق نظم تقدير أو ثمين شاملة ، من خلال تقدير قيمة الأرض لكل منطقة . ويراعى في التقدير التكلفة البديلة لكل بناء ، على أن تقدر بصورة مختلفة مناطق تقسيم الأراضي والغابات والتعدين .

وعلى الرغم من أن الإدارة الضريبية مسؤولة في أندونيسيا عن تقدير العقارات فإنها تعمل ، أو تتصل على نحو وثيق بموظفي الحكومة المحلية ، للتعاون بينهما والاستفادة من دقاتر تحديد وتسجيل قيمة الأراضي ، كما أن التقدير الضريبي تتم مناقشته مع الحكومة المحلية المعنية ، ويعتسده رئيس

^(٢١) Roy Kelly : *Property taxation in Indonesia, challenges for decentralization*, Lincoln Institute of Land policy , Working Paper , No.3, 2003, p.6.

الإقليم لضمان توفير نوع من الرقابة التي تحقق درجة من الجودة والشفافية في التقدير لأغراض الضريبة.

وتقرض الضريبة في كوريا^(٢١٢) على أساس القيمة الإجمالية لكل القطع التي يملكها الفرد في الدولة ، وتتراوح الضريبة ما بين ١% إلى ٥% من القيمة السوقية للعقار ، أما المباني والإنشاءات فتقرض الضريبة على أساس تكلفة إعادة الإنتاج . وتقرض الضريبة في الفلبين^(٢١٣) على أساس القيمة السوقية الجارية والعادلة للعقار . ويبلغ معدل التقدير حوالي ٢٠% من الأرض ، وما بين ١٠% - ٦٠% من المبنى .

ويعين المجلس البلدى في كينيا^(٢١٤) المقدرين بعد موافقة وزير الحكومة المحلية ، ويكون المقدر مسئولاً عن إعداد مسودة قوائم التقدير ، أو مسودة عن قوائم التقدير الإضافي أو التكميلي لأى عقار قابل للتأمين كان قد استبعد من قوائم التقدير ، وأى عقار جديد قابل للتقييم ، وأى عقار قابل للتقييم تم تقسيمه أو أدمج في عقار آخر قابل للتقييم مما أدى إلى زيادة أو نقص القيمة عما سبق تقديره.

⁽²¹²⁾Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995.

⁽²¹³⁾Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995

⁽²¹⁴⁾Tom Konyimish ; Aspects of Rating practice in Kenya, University of Nairobi, p. 25.

وتقدر الضريبة العقارية في الهند ^(٢١٥) على أساس القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، ولا تعنى الضريبة بالقيمة السوقية للعقار . وقد قضت المحكمة الدستورية هناك بأنه يعتد بالإيجار العادل .

ويمكن فرض ضريبتى المبانى والأراضى فى تايلاند ^(٢١٦) على أساس المعدل السنوى المتوقع من تأجير العقارات، وهو معدل يمكن أن يختلف من سنة لأخرى .

وتفرض الضريبة فى الأردن بواقع ١٥% من القيمة الإيجارية السنوية ، وتتراوح الضريبة فى لبنان ما بين ٤% إلى ١٤% من الدخل الاعتبارى للعقار، وتفرض الضريبة فى فلسطين بسعر ١٧% على القيمة المقدرة للدخل الإيجارى، أما اليمن فتحدد الضريبة بواقع إيجار شهر يدفعه الممول مرة كل سنة ^(٢١٧).

وتقدر الضريبة العقارية فى اليابان ^(٢١٨) على أساس القيمة السوقية للعقار وبسعر ضريبى يبلغ ٣٦% من القيمة المقدرة ، بينما تخضع الأراضى المخصصة للسكن للضريبة بواقع ٢٥% من هذه القيمة إذا كانت الأرض لا تزيد مساحتها عن ٢٠٠ متر مربع ، وتزيد الضريبة إلى ٥٠% من القيمة السوقية المقدرة للأرض التي تزيد مساحتها عن ذلك .

^(٢١٥) Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov. 1995.

^(٢١٦) Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999 .

^(٢١٧) Deloitte : ME (Middle East) Tax Hand book, 2nd.ed, International Tax Service , March 2008.

^(٢١٨) Kyoung - Hwan Kim : Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov. 1995

وتقدر المباني على أساس تكلفة إعادة الإنتاج *reproduction cost* ،
ويعاد التقدير مرة كل ثلاث سنوات .

وفي مالاي (^{٢١٩}) يتم تقدير العقارات لأغراض الضريبة على أساس
سعر السوق ، بافتراض تلاقى إرادتي البائع والمشتري على نقل ملكية العقار
الخاضع للضريبة مقابل ثمن معين ، يكون هو أساس تقدير الضريبة باعتباره
ثمن البيع ، دون اعتبار لما قد يكون عليه العقار من أوضاع قانونية مختلفة
في تاريخ تقدير الضريبة ، أى بغض النظر كون العقار مؤجراً أو محل رهن
في الواقع.

وتميز الفلبين (^{٢٢٠}) في تقدير القيمة الخاضعة للضريبة للعقار تبعاً
لنوع النشاط المستخدم فيه ، حيث يتم تقدير الضريبة على أساس جزء أو
نسبة مئوية من القيمة السوقية للأرض وفقاً للمعدلات الآتية :

الغرض من استخدام الأرض	معدل التقدير أو الربط %
سكنى	٢٠
زراعى	٤٠
تجارى وصناعى وتعليمى	٥٠
أرض الغابات	٢٠
ثقافى وعلمى	١٥
المستشفيات ومحطات المياه	١٠

(²¹⁹) A.H.Chinhadzand p. Dizako: *Property Tax rating and Administration*, p. 5.

(²²⁰) Milwida Guerara : *Real property Taxation in Philippines*, Ford Foundation, Manila

كما يختلف معدل التقدير أو الربط على التحسينات بناء على استعمال الأرض ووفقاً لقيمتها السوقية ، إذ تبلغ الضريبة على الماكينات بواقع ٨٠% من القيمة السوقية .

وفي لبنان : يستفاد من النصوص القانونية في لبنان أن المشتري اعتمد لتحديد القيمة التأجيرية الخاصة للرسم البلدي قاعدة أساسية هي الاستناد الى عقود الايجارات وملاحقها المسجلة وفق الاصول وقاعدة استطرادية هي التخمين المباشر في حال عدم وجود عقد مسجل - شرط ان يتعذر معرفة بدل الايجار المتفق عليه بين المؤجر والمستأجر والتثبت من صحته - او في حال وجود عقد يتفق وقيمة البناء لمسبب ما دون تحديد او حصر او في حال اشغال البناء من قبل المالك.

وبما ان الحق المعطى للبلدية بموجب احكام المادة (المراد ذكرها هو تقدير القيمة التأجيرية كلما توافرت حالة من الحالات المذكورة في هذه المادة والتي تشترك جميعها في الدلالة على الحالات التي ينبغي فيها وجود قيمة تأجيرية او تتضمن قيمة تأجيرية لا تتفق والواقع.

وبما انه لا مجال في المراجعة الحاضرة من تطبيق قانون الاجارات او المرسوم الاشتراعي رقم ١٩٦٧/١١ المتعلق بالمؤسسات التجارية لتحديد القيمة التأجيرية وسبب ذلك مرده أن القانون الضريبي هو قانون مستقل (Auto - nome) عن القانون العام وعن القانون الخاص وله بالتالي قواعد خاصة يجب تطبيقها دون التقيد ببعض المبادئ المطبقة في القانون العام والقانون الخاص لا سيما عندما تتعارض مع نصوص القانون الضريبي والمبادئ الخاصة المتعلقة بطبيعته القانونية.

وبما ان قيمة الخلو المدفوعة يمكن ان تؤلف عنصرا من عناصر التقدير لتحديد القيمة التأجيرية نظرا لموقع العقار ومساحته.

وبما أن انتقال المؤسسة التجارية لشخص آخر لا يولي هذا الشخص من الناحية الضريبية الحق بالتمسك ببديل الاجارة القديم للمؤسسة بحجة ان الاجارة قد انتقلت اليه تبعاً لانتقال المؤسسة له وانها تحدد للاجارة السابقة.

وبما انه يحق للبلدية اجراء تخمين جديد عند انتقال مؤسسة تجارية من شخص الى آخر وعندما يتم تنظيم سند جديد ببديل الاجارة الجديد بين المالك ومن انتقلت اليه الاجارة وفقاً لاحكام المادة ٩ من المرسوم الاشتراعي رقم ١٩٦٧/١١ (قرار رقم ١٢٥ تاريخ ١٩٩٢/٤/٨ ت.ع./ بلدية طرابلس).

وتتحدد الضريبة في باكستان بواقع ٦% على قيمة العقار ، وتحصل المملكة العربية السعودية ١٠% من قيمة بيع العقار الذي يملكه أو تتصل ملكيته إلى أجنبي مقيم في المملكة (٢٢١) .

المبحث الثاني

حصر العقارات وتقدير قيمتها في التشريع المصري

نظم قانون الضريبة على العقارات المبنية المصري رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أحكام حصر العقارات وطرق تقديرها ، ونوضح ذلك في مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول

حصر العقارات

يستفاد من نص المادتين ١٣ و١٤ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أنه يلزم لتقدير القيمة الإيجارية حصر العقارات ، بمعنى تحديدها ووصفها على

(221) Deloitte : ME (Middle East) Tax Hand book, 2nd.ed, International Tax Service , March 2008

نحو شامل ودقيق، يتناول كل عقار مبنى ، فيبين رقمه واسم مالكه ، واسماء شاغليه ، واسم الشارع الكائن به هذا العقار ، وعدد الأتوار ، وعدد الوحدات ، وما تحتويه كل وحدة من غرف وصالات ومناقع. وبالجمله فإن حصر العقارات يعنى جردها وتحديددها ووصفها وصفاً دقيقاً نافياً للجهالة (٢٢٢) . وثبتت هذه البيانات فى سجل خاص يسمى دفتر الحصر.

ولهذا الدفتر أهمية من الناحيتين القانونية والعملية (٢٢٣) ؛ إذ يعتبر دفتر الحصر هو السند الوحيد الذى يشهد بمقدار الضريبة المفروضة ، وهو الذى يعول عليه فى وصف وحدات العقار على أنها حجرات أو غرف للخدم ، وهو المرجع الذى يستدل منه على حقيقة الخلاف بين الممول أو المالك أو الجهة المختصة بتحصيل الضريبة على مقدارها أو فرضها أو خضوع العين للإعفاء منها ، بشرط أن يكون الوصف الوارد بهذا الدفتر مطابقاً للواقع وقت إجراء الحصر ، وإلا جاز لصاحب الشأن أن لا يعتد به ، وأن يطلب تصحيحه.

والحصر نوعان: حصر عام وحصر سنوى:

الحصر العام

ويقصد به جرد أو إعادة جرد كافة العقارات الميينة الخاضعة للضريبة ، والواقعة داخل حدود الجمهورية، تمهيداً لتقدير القيمة الإيجارية أو إعادة تقديرها ، وربط الضريبة .

(٢٢٢) محمد فريد عجرمة وآخرون، ص ١٣.

(٢٢٣) زكريا شلش ، ص ١٠- ١٢ وأحكام النقص التى أشار إليها.

ويتم هذا الحصر مرة كل خمس سنوات، ويجب الشروع فى إجراءات إعادة الحصر - وفقاً لنص المادة ٤ - قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل ، وثلاث سنوات على الأكثر .

وكانت المادة ١١ من القانون الملغى تحدد المدة الزمنية التي يسرى عليها التقدير ، ومن ثم الحصر العام، عشر سنوات (٢٢٤)، فعُدل القانون الجديد هذه المدة إلى خمس سنوات فقط ، لأنه رأى أن عشر سنوات مدة طويلة تحدث خلالها تغيرات كبيرة سواء فى مجال التنمية العقارية أو السوق العقارى مما يستلزم تخفيضها حتى لا يكون تقدير الضريبة العقارية متخلفاً عن حقيقة وضع العقارات.

كما قرر القانون الجديد أن تتم إعادة التقدير ، ومن ثم إعادة الحصر العام، قبل مدة سنة على الأقل من انتهاء مدة العشر سنوات ، وكان القانون الملغى يحددها بالسنتين الأخيرتين ، وإن كان العمل قد جرى فى مصلحة الضرائب على أن تبدأ فترة الإعداد لهذا الحصر قبل ستة أشهر من بدء فترة السنتين المذكورة ، يعد خلالها المختصون بالضرائب العقارية الدفاتر والمطبوعات وتستكمل بيانات الفترة السابقة وتتلقى المصلحة إخطار الملاك والمنتفعين الذين يلزمهم القانون بتقديمها خلال هذه الفترة.

ورغم أن فترة السنتين التي حددها القانون الملغى لبدء إجراءات إعادة الحصر والتقدير تبدو معقولة نظراً للأعباء الإدارية التي تُلزم هذه الإجراءات ، إلا أن ما أتى به القانون الجديد من تخفيض هذه الفترة بسنة لا

(٢٢٤) نصت المادة ١١ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ على أن "تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية المنصوص عليها فى الفقرة الأولى من المادة ٣ تقديراً عاماً كل عشر سنوات ، ويعد التقدير خلال السنتين الأخيرتين لكل فترة . كذا تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية وأجزائها المنصوص عليها فى الفقرة التالية من المادة ٣ فى الثلاثة شهور الأخيرة من سنة حدوثها ، ويعمل بهذا التقدير من أول السنة التالية إلى نهاية مدة العشر سنوات المقررة للتقدير العام."

يعنى شيئاً ذا قيمة فى الواقع ، حيث اعتبر القانون الجديد أن فترة إعادة الحصر والتقدير تكون سنة على الأقل ، مما يعنى إمكان البدء فعلاً فى إجراءات إعادة الحصر قبل هذه الفترة بسنة أو أكثر.

ولا يترتب على مخالفة مصلحة الضرائب العقارية لمواعيد إجراءات إعادة الحصر أى جزاء ، ومن ثم فإن المواعيد التي تضمنها القانون لهذا الشأن هى مواعيد تنظيمية ، الغرض منها حث المصلحة على أن تقوم بعملها فى المواعيد المناسبة ، وقبل أن تبدأ المدة الخمسية اللازمة لتقدير وربط ضريبى جديد.

وتبدأ (٢٢٥) إجراءات إعادة التقدير الخمسي للقيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية ، وفقاً للإجراءات الآتية:

أ - يصدر رئيس المصلحة بعد موافقة وزير المالية بياناً بالإجراءات التي تتبعها لجان الحصر والتقدير لإعادة تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية التي ستخضع أساساً لحساب الضريبة، وتحديدًا بداية ونهاية مدة عمل هذه اللجان ولجان الطعن.

ب - يعلن عن بداية إجراءات إعادة التقدير بجميع وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة ليتسنى للمكلفين بأداء الضريبة تقديم قراراتهم فى المواعيد المحددة قانوناً.

ج - تضع المصلحة خطة عمل وخطوط سير للجان الحصر والتقدير للقيام بإجراءات الحصر والتقدير للقيمة الإيجارية.

د - يعلن عن التقديرات التي تقرها لجان الحصر والتقدير بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه، وينشر عن إتمامها فى الجريدة الرسمية، ويخطر

(225) المادة رقم ٣ من اللائحة التنفيذية للقانون.

بها ذوو الشأن، طبقا لحكم المادة ١٢ من هذه اللائحة، ويكون الإخطار على هذا الوجه مجريا لميعاد الطعن على تقدير القيمة الاجارية.

هـ - تتخذ إجراءات الربط والتسويات والتحصيل وتطبيقها ابتداء من أول يناير التالي لأول تقدير أو الثاني لنهاية مدة التقدير الخمسي (نهاية مدة الخمس سنوات) التي تم خلالها بدء إجراءات إعادة التقدير.

ويجب الا يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الاجارية للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن على ٣٠% من التقدير الخمسي السابق، وعلى ٤٥% بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن.

الحصر السنوي

ويقصد به جرد العقارات المستجدة ، أو الأجزاء التي أضيفت إلى عقارات سبق حصرها ، والعقارات التي حدثت في أجزائها تعديلات غيرت من معالمها ، أو من كيفية استعمالها، بحيث تؤثر على قيمتها الإيجارية تأثيراً محسوساً ، والأراضي الفضاء المستغلة والتي زالت عنها أسباب الإعفاء الواردة بالمادة (١٨) ، وكذلك العقارات وأجزاء وملحقات العقارات التي لم يسبق حصرها رغم وجودها ، والتي تعرف بمسواقط الحصر، و(٢٢٦) الوحدات التي انقضت العلاقة الإيجارية لها بإحدى الطرق القانونية وكانت تخضع لنظم تحديد الأجرة وفقا لأحكام القانون رقمي ٤٩ لسنة ١٩٧٧ في شأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، و١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة قبلهما.

(226) المادة رقم ٥/و من اللائحة التنفيذية للقانون.

ويتم ربط الضريبة بناءً على الحصر السنوي اعتباراً من السنة التالية لتاريخ إتمام البناء أو تعديله أو شغله على غير إتمام، باستثناء سواقط الحصر فتربط الضريبة بأثر رجعي من أول السنة التالية لتاريخ إتمام البناء أو الإشغال الفعلي⁽²²⁷⁾.

ويندق العمل أمام لجان التقدير لمعرفة ما إذا كان التغير الذي تم على المبنى يعد تغييراً جوهرياً يستحق الحصر السنوي وإعادة تقدير القيمة الإيجارية ، أم أنه تغيير بسيط أو غير جوهري لا يصل إلى هذا الحد ، حيث أن هذه التعديلات تنحصر في نوعين هما:

النوع الأول: التغير في معالم العقار أو في كيفية استعماله

ومن صورها : تحويل غرفة في شقة في الدور الأرضي إلى دكان بعد إجراء تعديلات على المبنى تجعله صالحاً لذلك ، أو إجراء تعديل على الشقة الواحدة لتكون شقتين منفصلتين بعد أن قام المالك بفتح الأبواب والنوافذ ، أو سد ما كان موجوداً منها ، أو قسمة الدكان الواحد إلى جزأين بعد أن أخلى من محتاجه السابق، بهدف إعداده لمزاولة نشاط آخر ، وبعد إدخال المرافق إليه، وما يتطلبه استعمال النشاط الجديد مما أدى إلى رفع قيمته الإيجارية.

وتعتبر هذه التغييرات جوهريّة ، لأنها غيرت من معالم العقار أو في كيفية استعماله ، مما يستوجب الحصر السنوي.

وفي المقابل : لا يعد تغييراً جوهرياً ، ومن ثم لا يحتاج إلى إجراء حصر سنوي ، التعديلات التي تجرى على العقار دون أن تغير من طبيعته

(227) محمد فريد عجرة وآخرون، ص ١٥.

السابقة ، أو من طريقة استعماله ، ودون أن تؤثر على قيمته الإيجارية بالزيادة أو النقص .

ومن أمثلتها: إقامة حائط بفصل شقة عن أخرى قائمة ، أو تحويل المطبخ إلى غرفة للمعيشة ، أو إقامة جدار يقسم الدكان بباينين إلى دكانين لكل منهما باب واحد ويستخدمهما ذات المستأجر بنفس قيمته الإيجارية.

النوع الثاني: الإصلاحات أو التحسينات أو الترميمات

قد يقوم المالك بعمل تصليحات أو ترميمات لعقاره بهدف صيانتها دون أن يؤدي ذلك إلى زيادة في إيجار السكن ، مثل تغيير الأسقف المعيبة من كمرات حديدية إلى خراسانة مسلحة (٢٢٨) . وهذه الأعمال لا تشملها الحصر السنوي.

أما إذا أدت هذه الأعمال إلى إضافة في العقار لم تكن موجودة من قبل ، كإنشاء غرف جديدة أو حمامات أو جراج أو تركيب مصاعد (٢٢٩) ، بما يصح أن تقدر لها أجره خاصة . وفي هذه الحالة تعد هذه الأعمال تعديلات جوهرية على العقار تستحق أن يشملها الحصر السنوي ، وإعادة تقدير القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة.

وفي جميع الأحوال فإن التعديلات الجوهرية التي نصت عليها الفقرة ٣ من المادة ١٤ من القانون الجديد لإعادة التقدير مسألة موضوعية ، تتحرك لظروف كل حالة على حدة ، ويمكن الاستئناس في ذلك بالمعايير التي وضعها ذلك النص، وهي أن تكون هذه التعديلات من شأنها التغيير من معالم

(٢٢٨) فتوى مجلس الدولة ، ملفها رقم ١٤/٢ / ٢٩٨ بتاريخ ١٩/١/١٩٥٩ .
(٢٢٩) فتوى مصلحة الأموال المقررة رقم ٣٦٢٦ بتاريخ ١٩٥٦/٨/٣٠ مشار إليها في : عبد الفتاح مراد، ص ٤٠ ، ص ٤١ .

العقار أو من كيفية استعماله، بحيث تغير قيمتها الإيجارية تغييراً محسوساً^(٢٣٠) .

ولذلك قضى (٢٣١) بأن : تكيف التعديلات بأنها جوهرية تغير من طبيعة المبنى وتجعله فى حكم المنشأ فى تاريخها أو بأنها بسيطة لا تحدث به مثل هذا التغيير إنما هو تكيف قانونى يستند إلى تقدير الواقع ، ويخضع بالتالى لرقابة محكمة النقض.

القائم بالحصر

يقوم بحصر العقارات فى كل مديرية أو محافظة موظفون يندبون لذلك .

ووفقاً لنص المادة ١٣ من القانون تشكل لجان الحصر والتقدير بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص بالإسكان ، وتكون برئاسة مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية ، وعضوية مندوب من كل من وزارتي المالية والإسكان ، واثنين من المكلفين بأداء الضريبة فى نطاق اختصاص كل لجنة يختارهما المحافظ بناءً على ترشيح المجلس الشعبى المحلى للمحافظة .

وتحدد اللائحة التنفيذية أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان ونطاق اختصاص كل منها.

ويمكن أن يلحق باللجنة احد عمال الخدمة المعاونة للقيام بعمليات ترقيم العقارات ، ويطلق عليه المنهمر . ولا يعتبر عضواً فى اللجنة (٢٣٢).

(٢٣٠) قضاء النقض فى الطعن رقم ١٧٧٥ لسنة ٢٦ ق ، جلسة ١٩٧٥/١٢/٣١ .

(٢٣١) الحكم بالنقض فى الطعن رقم ٦٩٣ لسنة ٤٧ ق جلسة ١٩٨١/٦/٢٠ .

(٢٣٢) محمد وحيد عجرمة وفاروق مصطفى عبد العزيز : الضريبة على العقارات المبنية وضريبة الملاهى ، مطبوعات معهد للمحصلين والصيارف ، القاهرة ، ١٩٩٤ ، ص ١٨ .

الإقرارات

تسهيلاً لعملية الحصر فقد ألزم المشرع المكلفين بتقديم إقرارات، حيث أوجبت المادة ١٤ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أن يقدم كل مكلف (مالك أو منتفع بعقار خاضع للضريبة) إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار إقراراً في المواعيد الآتية :

١- في حالة الحصر العام يقدم الإقرار في النصف الثاني من السنة السابقة للحصر العام عن كل من العقارات التي يملكها أو ينتفع بها.

٢- في حالة الحصر السنوي يقدم الإقرار نهاية شهر ديسمبر من كل سنة عن كل ما حدث خلال السنة .

والأصل أن المالك غير ملزم بتقديم إقرار قبل إتمام المبنى ، بل يقع على عاتقه التزام بالتقدير السنوي عند إتمامه وصلاحيته للاستغلال ، أو الإقرار عن أجزاء المبنى التي تمت خلال السنة واستغلت فعلاً أو أصبحت صالحة لربط الضريبة عليها قبل أول يناير من السنة التالية (٢٣٣) .

ولقد ألزمت المادة رقم ١٢ من اللائحة التنفيذية كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية، سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، أن يقدم لمأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرة اختصاصها العقار إقراراً على النموذج المعد لذلك بمقر المأمورية مقابل إيصال دال على ذلك، أو بخطاب موصى عليه يعلم الوصول، وذلك خلال المواعيد المنصوص عليها في المادة ١٤ من القانون، ويجب أن يشتمل الإقرار الخمسي أو السنوي على البيانات الآتية:

(233) راجع فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البلدية والقروية بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ١٤٨٤ في ١٩٥٧/٥/٦ .

أ - اسم المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية وصفته بالنسبة للعقار المتقدم عنه الإقرار وفقاً لحكم المادة ٢ من القانون.

ب - اسم المحافظة الواقع في دائرتها العقار المبنى واسم التقسيم الإداري كاسم المدينة أو البند والقسم أو المركز أو الناحية والشارع وفروعه ورقم العقار المحدد تنظيمياً أو بمعرفة الضرائب العقارية سواء كان سابقاً أو حالياً.

ج - عدد ادوار العقار المبنى وعدد الوحدات في كل دور والمحتويات التقسيمية لكل وحدة ومساحتها وقيمتها وفقاً لعقود التمليك أو رخصة البناء، أو طبقاً للكائن على الطبيعة.

د - اسم الشاغل والإيجار الفعلي ونوع الاستغلال.

هـ - عنوان مقدم الإقرار ورقمه القومي.

و - المستندات المحدد بها ثمن العقار ان وجدت.

ز - عنوان المراسلة المختار.

ح - بالنسبة إلى الوحدات المستعملة في غير أغراض السكن، يجب أن يشتمل الإقرار بالإضافة إلى ما سبق على اسم المالك أو اسم المنشأة ورقم الملف الضريبي ورقم التسجيل الضريبي ورقم السجل التجاري ورقم ترخيص النشاط.

وفي جميع الأحوال لا يعفى المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية من تقديم الإقرار إذا سبق للجنة الحصر والتقدير ان قامت بإثبات عقاراته بالدفاتر أو كانت معفاة من الضريبة طبقاً للمادة ١٨ من القانون.

ووفقاً لنماذج الإقرارات المعتمدة من وزارة المالية يجب أن يقدم المالك أو المنتفع أو المستعمل للوحدة السكنية الإقرار ، موقعاً منه أو مبصوماً بخاتمه ، على كل صفحة من صفحات الإقرار ضمناً لصندوق بيانات الإقرار .

. وإذا كان العقار ، أو الوحدة الخاضعة للضريبة ، موروثاً أو مشتركاً على المشاع فإنه يكتفى بإقرار واحد يقدمه احد الورثة أو الشركاء .

ويقع عبء الإقرار عن العقارات المملوكة لناقص الأهلية أو الغائب أو الشخص الاعتبارى على من يمثله قانوناً ، وعلى ناظر الوقف بالنسبة للعقارات الموقوفة (٢٣٤) . ويجب على الوكيل أو النائب عن المكلف أن يقدم ، مع الإقرار ، سند الوكالة وإرفاق صورة منه تفيد صحته ، أو إرفاق صورة من عقد الشركة أو قرار الجمعية العمومية أو شهادة ميلاد المشمول بالولاية أو قرار الوصاية أو حكم المحكمة الدال على ذلك .

ويجب أن يحصل مقدم الإقرار على إيصال يفيد استلام العقار مدوناً به تاريخ الاستلام ورقم الممسلسل.

ولا يعفى مالكو العقارات أو أصحاب حق الانتفاع بها من تقديم هذه الإقرارات التى أوجبها القانون ، حتى ولو سبق لجنة الحصر أو التقدير إثبات تلك العقارات بدفاترهم أو كانت معفاة من الضريبة ، لأن هذا الالتزام مقرر على المكلفين به يتعين الوفاء به فى المواعيد المقررة ، ويغض النظر عن أهميته لمصلحة الضرائب العقارية أو سبق علمها بما يتضمنه من بيانات.

ويجب أن تشتمل الإقرارات على البيانات الأساسية التى تفيد فى عملية الحصر . وقد أوضحت المادة السابعة هذه البيانات ، وهى : اسم

(٢٣٤) نبهت مصلحة الضرائب العقارية موظفيها (فى الكتاب الدورى رقم ٣٢ لسنة ١٩٩٢) إلى عدم قبول الإقرار أو التظلم من الغرامة من غير الأشخاص الذين حددتهم القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حتى لا تدخل المصلحة فى حالة قبول الإقرار من غير الأشخاص الذين حددتهم القانون فى أى نزاع ينشأ عن تقديم إقرار غير مطابق من غير ذى صفة.

المدينة أو البلدة أو القسم أو المركز أو الشارع ، ورقم العقار ، وعدد الأتوار ، وعدد المساكن فى كل دور ، ومحتويات كل مسكن ، واسم المستأجر ، والإيجار الفعلى له ، ونوع استغلاله . كما يجب أن يتضمن الإقرار عنوان مقدمه.

ويقدم الأقرار عن كل عقار مبنى (منزل /فيلا/ شقة/ كشك/ عوامة / منشأة تجارية أو صناعية ...إلخ) على أن يذكر فى الإقرار عدد الأتوار ووصف وحدات العقار وتحديد نوع الاستغلال كل لكل وحدة ، بما فى ذلك البدروم والأرضى والميزانين والجرارات ، وإن تعدد أى منها .

ولا يتحقق الالتزام بالإقرار فى حالة الحصر السنوى إلا بعد أن يكون الحصر العام قد تحقق ، بمعنى أن الأمر يستفتح بالحصر العام ، ويوالى بالحصر السنوى حتى يحل الحصر العام التالى ، فلا يسبق الحصر العام الحصر السنوى وإنما يمهده له ، سواء منذ البداية أو بالنسبة لما يضاف إليه من عقارات خاضعة للضريبة (٢٣٥) . وبالتالي فلا ينشأ التزام المالك أو المنتفع بتقديم الإقرار السنوى إلا عند قيام الحكومة بالتزامها بالحصر العام الذى يترتب عليه بعد ذلك الأقرار بالإضافات والتحسينات التى طرأت بعده.

الجزء على مخالفة أحكام الأقرار

كان القانون السابق يلزم الممول الذى لم يقدم الإقرار فى الميعاد المحدد قانوناً بغرامة تعادل ربع الضريبة العقارية المقررة أو المعفى منها . ومناطق هذه الغرامة هو عدم تقديم الإقرار فى الميعاد ، بحيث إذا ثبت أنه قد قدم الإقرار فى هذا الميعاد فإنه يعفى من هذه الغرامة ، حتى ولو كان هذا

(٢٣٥) الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ٤٢٢ بتاريخ ٢٠٠١/٧/١٠ ، جلسة ٢٠٠١/٥/١٦ ، ملفها رقم ٥٧٦/٢/٣٧ .

الإقرار ناقصاً بعض البيانات المقررة قانوناً . ويتعين في هذه الحالة على المصلحة أن تخطر المكلف بضرورة استيفاء هذا النقص في الميعاد فإذا استوفاه فإنه لاوجه لإلزامه بالغرامة ، إذا كان النقص في بيانات رأت المصلحة أنها بيانات ثانوية.

أما إذا روى زيادة الربط بسبب حدوث تعديل في العقار لم يقدم الممول عنه إخطاراً ، فإن الغرامة تفرض في هذه الحال على أساس (٢٣٦) الفرق بين الربط القديم والربط الجديد.

وإذا قدم الممول الإقرار في الميعاد دون أن يتضمن البيانات المقررة قانوناً ، والتي من شأنها التعرف على حقيقة وعاء الضريبة المستحقة على العقار وشخص المكلف به ، بحيث كان النقص في هذه البيانات جوهرياً لا يحقق الغاية من تقديم الإقرار ، أو كانت البيانات الواردة في الإقرار غي صحيحة ، فإنه يلزم الممول بأداء غرامة تعادل مثل الضريبة العقارية أو المعفى منها. ومن أمثلة ذلك (٢٣٧) تضمين الإقرار بيانات عن القيمة الإيجارية للمسكن نقل عن القيمة الحقيقية له ، أو الخطأ في عدد الأدوار ، أو تجهيل موقع العقار تجهيلاً يصعب على لجنة الجرد الاستدلال عليه. وفي هذه الحالة يتم التمييز بين حالتين :

الحالة الأولى : إذا كان الخطأ في بيانات الإقرار تتعلق بجزء من العقار أو العقارات التي يملكها أو ينتفع بها الممول ، بينما بيانات الأجزاء أو

(٢٣٦) فتوى مصلحة الأموال المقررة رقم ١٠٠-٧٧ ج ٢ بتاريخ ١٩٥٦/٥/٢٠.

(٢٣٧) فتوى مصلحة الأموال المقررة ، ملفها رقم ٢٢ - ١/٣٢ ، بتاريخ ١٩٥٥/١/٢٢.

العقارات الأخرى صحيحة، فإن الغرامة لا تفرض (٢٣٨) في هذه الحالة على جميع العقارات ، وإنما تفرض الغرامة على الجزء أو الأجزاء محل البيانات غير الصحيحة فقط.

الحالة الثانية : إذا كان نقص البيانات أو الخطأ في إدراجها لم يؤد إلى عدم تمكين المختصين من الوقوف على حقيقة وعاء الضريبة وشخص المكلف بها ، فإن الغرامة في هذه الحالة لا تكون واجبة ، ويكون اقتضاؤها رغم ذلك غير قائم على سبب قانوني (٢٣٩). ومن أمثلة الأخطاء أو النقص غير المؤتم : أن لا يذكر الممول في الإقرار عدد الحجرات في كل مسكن (٢٤٠) ، أو خلو الإقرار من بيان القيمة الإيجارية للعقار المقدم عنه الإقرار (٢٤١).

وكان للمالك أو المنتفع الذي وقعت عليه الغرامة أن يتظلم إلى مدير عام مصلحة الضرائب العقارية أو مدير عام الجهة المختصة بربط وتحصيل الضريبة خلال تسعين يوماً من تاريخ تكليفه بالآداء.

(٢٣٨) فتوى مصلحة الأموال المقررة ، ملفها رقم ١-٧٧/١٠ بتاريخ ٢٧/١٢/١٩٥٤ ، ونفس المعنى فتوى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة جلسة ١٤/٦/١٩٩٣ ، والمشار إليها بكتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٣.

(٢٣٩) فتوى مجلس الدولة رقم ٢٦٥ ، ملفها رقم ٤-١٥٥٦/١ في ١٦/٣/١٩٨٢ . وقد أصدرت بذلك مصلحة الضرائب العقارية كتابها الدورى رقم ٧ لسنة ١٩٨٢ بتاريخ ١٩٨٢/٥/٢٦ .

(٢٤٠) فتوى اللجنة الثالثة لقسم الفتوى بمجلس الدولة بتاريخ ٢/٧/١٩٨٩ ، مشار إليها في كتاب دورى مصلحة الضرائب العقارية رقم ٢٢ لسنة ١٩٨٩.

(٢٤١) فتوى مجلس الدولة رقم ٥٦٧ بتاريخ ٢٩/٣/١٩٦٨ ، مشار إليها في : د. عبد المنعم الجمال : الضرائب العقارية والمحلية ، ص ٤٨٢ ، ص ٤٨٣.

ومنحت للمدير العام سلطة تقديرية فى أن يرخّص فى إعفاء جميع المتظلمين بصفة عامة من الضريبة ، ومن لم يتقدموا بالإقرارات بصفة خاصة وفقاً لمقتضى الصالح العام ، على (٢٤٢) أن تخضع قراراته لرقابة القضاء الإدارى.

أما العقارات المعفاة أو التى يتقرر إعفاؤها من الضريبة فإنه يجوز للمدير العام المختص إعفاؤها من الغرامة التى تفرض عليها دون حاجة إلى تقديم تظلم (٢٤٣) بذلك من صاحب الشأن .

أما فى ظل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فقد اكتفى المشرع بتقرير عقوبة جنائية ، حددتها المادة ٣٠ منه بغرامة لا تقل عن مائتى جنيه ولا تجاوز النى جنيه ، على كل من امتنع عن تقديم الإقرار المنصوص عليه فى المادة ١٤ من هذا القانون، أو قدم الإقرار متضمناً بيانات غير صحيحة تؤثر بما لا يجاوز ١٠% من دين الضريبة.

وإذا عاد الممول عن ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات يتم مضاعفة الغرامة .

ولما كانت الأجرة الفعلية التى يدفعها المستأجر إلى المؤجر بياناً أساسياً تضمنه الإقرار فى القانون السابق، فكان لزاماً التفرقة بين ما يعد أجرة فعلية ، وبين ما لا يعد كذلك، حتى يمكن الحكم على ما إذا كانت القيمة التى يدرجها المكلف (مالك العقار أو صاحب حق الانتفاع) فى إقراره صحيحة أو غير صحيحة تستلزم التجريم ، ونفع الغرامة.

(٢٤٢) فتوى مجلس الدولة لوزارة الخزانة رقم ٢١٨ بتاريخ ٢٦/١/١٩٦١ .

(٢٤٣) الفقرة الثالثة من المادة ٨ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بعد تعديلها بالقانون رقم ٢١ لسنة ١٩٥٩.

ولما كان المشرع الضريبي لم يحدد المقصود بالأجرة الفعلية، فإنه يرجع في ذلك إلى القانون الخاص للوقوف على مفهوم الأجرة ، والذي يفهم من المادة ٥٥٨ من القانون المدني بأنه كل مبلغ يدفعه المستأجر إلى المؤجر مقابل الانتفاع بعقار من العقارات الخاضعة للضريبة ، وبحيث يجد الالتزام بها سببه في التزام المؤجر بتمكينه المستأجر من الانتفاع بالعين طبقاً لقواعد ركن السبب في نظرية الالتزامات .

وبعبارة أخرى : تتكون الأجرة الفعلية من كل مبلغ يدفعه المستأجر في مقابل الانتفاع بالعقار ، لا في مقابل شئ آخر ، أو التزام آخر ، غير تمكين المستأجر بالانتفاع بالعين (٢٤٤).

وتأسيساً على ذلك لا يدخل في مفهوم الأجرة الفعلية مقابل الخدمات التي يقدمها المؤجر إلى المستأجر والخارجة عن التزامه بتمكين المستأجر من الانتفاع بالعين المؤجرة ، مثل خدمات البواب ، أو تزويد المستأجر بمياه مثلبة أو مياه ساخنة ، وأعباء التي تحملها المؤجر نيابة عن المستأجر لترميم وصيانة العقار ، ونفقات إصلاح المصعد غير الدورية (٢٤٥).

بينما تدخل ضمن الأجرة الفعلية مقابل خدمات التمكين من الانتفاع بالعين للمؤجرة : مثل مقابل استعمال المصعد.

(٢٤٤) مجلس الدولة: اللجنة الثابتة للتقسيم الاستشاري - إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البلدية والقروية ، الفتوى رقم ٣٠٣٥ بتاريخ ١٩٥٩/٩/٢٤ .
(٢٤٥) حكم محكمة استئناف القاهرة رقم ٣٤٥٢ لسنة ١١٦ ق، دائرة ٥٨ إجراءات.

المطلب الثاني

تقدير القيمة الإيجازية

طريقة التقدير

استحدث المشرع طريقة القيمة الإيجازية السنوية كأساس لفرض الضريبة على جميع العقارات المبنية ، ولم يستثن من هذه الطريقة سوى العقارات التي تؤجر بنظام العقود الإيجازية غير محددة المدة ، مراعاة لظروف الملاك لهذه العقارات. ونبين ذلك فيما يلي :

الأصل في التقدير اتباع طريقة القيمة الإيجازية السنوية:

تفرض الضريبة على العقارات المبنية كأصل عام على أساس القيمة الإيجازية السنوية للعقارات التي تقرر لها لجان التقدير المختصة . ويراعى في تقدير القيمة الإيجازية للعقار وفقاً لنص المادة ١٣ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أساس تقسيم العقارات نوعياً ، في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها ، على النحو الذي تنظمه اللائحة التنفيذية .

ووفقاً للتوضيحات التي قدمتها وزارة المالية أثناء مناقشة مشروع القانون أمام مجلس الشعب ^(٢٤٦)، تبين أن نقطة البداية تتمثل في تقدير قيمة رأسمالية للوحدات السكنية ، حددتها وزارة المالية بواقع ٦٠% من قيمته السوقية ، ثم تقدر القيمة الإيجازية السنوية لهذا العقار بواقع ٣% من قيمته الرأسمالية ، على أن يحتسب وعاء الضريبة على أساس صافي القيمة

(246) راجع : تقرير اللجنة المشتركة بمجلس الشعب لنظر مشروع القانون، والملحق بمضبطة الجلسة الخامسة والعشرين بعد المائة ، بتاريخ ٢٠٠٨/٦/١٥.

الإيجارية السنوية للعقار ، أى بعد خصم النسبة التي قررها المشرع مقابل مصاريف صيانة العقار والتي يتحملها المالك.

أما المنشآت الصناعية فيتم أولاً تحديد إجمالي مساحة الأرض المقام عليها تلك المنشآت ، والتي تشغل غالباً ٦٠% من إجمالي مساحة الأرض المخصصة للمنشأة ، على أن تقدير القيمة الإيجارية للمنشآت الصناعية يأخذ في الاعتبار سعر متر الأرض عند شرائها ، ومن ثم تقدر القيمة المحسوبة للمباني من خلال ضرب سعر متر الأرض وقت الشراء فى ٦٠% من مساحتها الإجمالية ، ويلي ذلك تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقار بواقع ٣% من القيمة المحسوبة للمباني ، لنصل إلى وعاء الضريبة على المنشآت الصناعية بعد خصم النسبة المقررة من القيمة الإيجارية السنوية للعقار مقابل مصاريف الصيانة التي يتحملها المالك.

ولقد نصت المادة رقم ٧ من اللائحة التنفيذية على أنه تقدر القيمة الإيجارية للعقارات المبنية بمعرفة لجان الحصر والتقدير المنصوص عليها في المادة ١٣ من القانون، وذلك بعد تقسيمها وفقاً لأسس وقواعد التقسيم الآتية:

- ١ - الموقع الجغرافي ويشمل:
 - ١ - طبيعة المنطقة الكائن بها العقارات المبنية.
 - ٢ - الشارع الكائن به العقارات المبنية.
 - ٣ - مدى قرب العقارات المبنية من الشواطئ أو الحدائق أو المتنزهات العامة.
- ب - مستوى البناء (فاخر/ فوق المتوسط / متوسط / اقتصادي / شعبي)، ونوعية مادة البناء (خرسانة مسلحة / طوب مصنع / حجر / طوب لبن / خشب / صاج / أي مواد أخرى).

ج - المرافق المتصلة بالعقارات المبنية وتشمل:

١ - الكهرباء والمياه والصرف الصحي.

٢ - الخدمات الصحية والاجتماعية والتعليمية المتاحة.

٣ - تليفونات.

٤ - شبكة الطرق ووسائل المواصلات المتاحة.

٥ - أي مرافق عامة أخرى.

ولا يجوز (٢٤٧) عند تقدير القيمة الاجارية للوحدات السكنية طلب بيانات من سكانها أو ملاكها أو العاملين فيها إلا في الحالات التي يقررها الوزير.

ويراعى عند تقدير القيمة الاجارية للعقارات المبنية اعتبار الوحدات السكنية المتصلة وما يلحق بها من مبان وحديقة وملحقاتها وحدة سكنية واحدة عند حصرها وتقدير القيمة الاجارية لها. وفيما عدا الوحدات المستغلة مفروشا تعامل المباني المستغلة فنادق او بنسبونات معاملة المباني غير السكنية.

و تعامل الغرف المخصصة للحارس معاملة الوحدات السكنية. و فيما عدا الجراجات الخاصة تعتبر الجراجات العمومية المؤجرة وحدات غير سكنية.

و يجب الاعتماد بالبيانات الواردة بالإقرار المقدم من المكلّف بأداء الضريبة عن عقاراته المبنية خاصة الوصف الداخلي لكل وحدة في عقار، ويجب أن يكون الوصف الوارد بدفاتر الحصر والتقدير مطابقا للواقع وقت إجرائه والمعاينة على الطبيعة. كما يستهدى بالجداول المرفقة عند تقدير القيمة الاجارية.

(٢٤٧) المادة رقم ٨ من اللائحة التنفيذية.

واستثناء من القواعد السابقة ، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة ٤ من القانون الحالي على أن تسري القيمة الإيجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقاً لأحكام القانونين رقمي (٤٩) لسنة ١٩٧٧م في شأن تأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر و(١٣٦) لسنة ١٩٨١م في شأن بعض الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الأماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة قبلهما، على أن يعاد تقدير القيمة الإيجارية لتلك العقارات فور انقضاء العلاقة الإيجارية بإحدى الطرق القانونية (٢٤٨).

ويجب الالتزام بالقيمة الإيجارية المحددة وفقاً لقوانين الإيجارات التي تحكم هذه الوحدات السكنية ، مع الاسترشاد بالأجرة الاتفاقية بين المالك والمستأجر في غير هذه الحالات

(٢٤٨) يعد هذا الحكم تقنياً لما سبق أن أفتت به الجمعية العمومية لتسمى الفتوى والتشريع بأن المشرع حين أصدر " القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ قصد به العودة إلى مبدأ حرية التعاقد وسلطان الإرادة وفقاً لأحكام القانون المدني بالنسبة إلى الأماكن التي لم يسبق تأجيرها والأماكن التي انتهت أو تنتهي عقود إيجارها قبل العمل بهذا القانون أو بعده دون أن يكون لأحد حق البناء فيها طبقاً للقانون... فنص على عبارة واضحة المعنى قابضة الدلالة على عدم سريان أحكام القانونين رقمي ٤٩ لعام ١٩٧٧ و ١٣٦ لعام ١٩٨١ المشار إليهما على تأجير هذه الأماكن ، وعلى خضوع تأجيرها لأحكام القانون المدني . ومؤدى ذلك أن هذين القانونين بكل ما اشتملا عليه من نصوص بصدد تنظيم العلاقة الإيجارية أو بمناسبتها ينحصر عن الأماكن المشار إليها ، وتخضع هذه الأماكن في شأنه لأحكام القانون المدني وأنه لما القانونان ٤٩ لعام ١٩٧٧ و ١٣٦ لعام ١٩٨١ لا يسريان على الأماكن التي لم يسبق تأجيرها والأماكن التي انتهت أو تنتهي عقود إيجارها بعد العمل بهذا دون أن يكون لأحد حق البقاء فيها طبقاً للقانون ، ومن ثم فإن هذه الأماكن لا تنبسط عليها الإعفاءات من الضرائب العقارية المقررة. راجع مجلة المرشد، العدد ٢٨ ، ديسمبر ٢٠٠٣ ، ص ٥٣-٥٧.

وكان البرلمان قد عدل النص المقترح من الحكومة والذي نص على أن تسرى القيمة الإيجارية والإعفاءات المقررة للعقارات المبنية طبقاً للعقود المبرمة وفقاً لأحكام القانونين رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٧، و١٣٦ لسنة ١٩٨١ إلى "الخاصة لنظم تحديد الأجرة طبقاً لأحكام قانون"، وذلك حتى (٢٤٩) يتمتع المالك المقيم في عقاره بالمزايا نفسها التي سيستمتع بها المستأجر، ففي الحالات التي يرجع فيها تاريخ إقامة المالك بمسكنه إلى فترات زمنية سابقة كانت تحكمها تشريعات خاصة تنظم تحديد الأجرة، فإنه من المقرر أن يتمتع هذا المالك المقيم بقيمة إيجارية تتناسب مع تلك الأنظمة من حيث انخفاض القيمة الإيجارية لعقاره، دون التقييد بوجود عقود إيجار مبرمة.

والعبرة في تطبيق هذا النص بالعلاقة الإيجارية الأصلية التي تربط بين مالك العقار والمستأجر الأصلي، فإذا كانت العلاقة بينهما تحكمها قوانين الإيجار غير محددة المدة، فإن العقار، أو الوحدة السكنية، تتحدد قيمتها، أو تعفى وفقاً لهذه القوانين، حتى ولو ثبت أن المستأجر الأصلي أعاد تأجير العقار أو الوحدة، بالباطن إلى الغير، أو لم يعد يشغلها لتركه الإقامة الدائمة بها أو لأي سبب آخر، طالما أن العقد بينه وبين مالك العقار أو الوحدة لغير محددة المدة لازال سارياً (٢٥٠).

لجان التقدير

لقد تغيرت بشكل لجان تقدير القيمة الإيجارية، مما كان مقرراً بالقانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، حيث تشكلت هذه اللجان في كل

(٢٤٩) راجع: تقرير اللجنة المشتركة بمجلس الشعب لدراسة مشروع قانون الضريبة على العقارات المبنية.

(٢٥٠) راجع إجابة وزير المالية على تساؤلات الأعضاء بمجلس الشورى جلسة رقم ١٠٠ بتاريخ ٢٨/٥/٢٠٠٨.

مديرية أو محافظة من أربعة أعضاء : اثنان منهم من موظفي الحكومة أو من موظفي المجلس البلدى (المجلس المحلى حالياً) ، متى كان لهذا المجلس حق ربط وتحصيل الضريبة . وتكون الرئاسة لأحدهما . ويضاف إلى تشكيل اللجنة عضوان من مالكي العقارات بالمدينة أو القسم أو البندر التى يتم فيها التقدير ، ويعينهما سنوياً وزير المالية والاقتصاد (وزير المالية حالياً) أو وزير الشؤون البلدية والقروية (الوزير المختص بالإدارة المحلية حالياً) كل فيما يخصه ، أو ينييه كل منهما عنه فى ذلك. وقد أتاب وزير المالية (٢٥١)

المحافظ المختص بتعيين ملاك العقارات كأعضاء فى هذه اللجنة .

وإذا امتنع أحد العضوين المعيّنين من الملاك عن الحضور ثلاث مرات متتالية من غير عذر مقبول تقبله اللجنة اعتباراً مستقلاً ، وعند خلو مركز أحد الأعضاء من الملاك المعيّنين لأى سبب يعين وزير المالية أو المحافظ بالتفويض أحد الملاك وذلك للمدة الباقية ممن تتوافر فيه الشروط.

وكان يشترط لصحة انعقاد اللجنة حضور ثلاثة من أعضائها ، وتصدر قراراتها بالأغلبية المطلقة ، وعند التساوى يرجح رأى الذى يؤيده الوزير .

وإذا امتنع أحد الأعضاء عن التوقيع على محاضر التقدير بعد إتمامها فيثبت ذلك بالمحضر ، ويبين سبب امتناعه ، ويكون عمل اللجنة صحيحاً بحضور الأعضاء الثلاثة ، وإذا كان الممتنعان من الملاك فإنه يرفع الأمر إلى المحافظ (٢٥٢) لإصدار قرار بتعيين العضوين الاحتياطيين محلهما.

(٢٥١) قرار وزير المالية رقم ٥٣ لسنة ١٩٩٣.

(٢٥٢) أنظر : مصلحة الضرائب العقارية : التعليمات المنظمة ، ص ١٥.

ووفقاً لنص المادة ١٣ من القانون الحالي تشكل لجان الحصر والتقدير برئاسة مندوب عن المصلحة، وعضوية مندوب من كل من وزارتي المالية والإسكان واثنين من المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص كل لجنة يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة. وتحدد اللائحة التنفيذية أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان ونطاق اختصاص كل منها. التي نصت (٢٥٣) على أن تحدد المصلحة أعداد «لجان الحصر والتقدير» اللازم تشكيلها في كل محافظة، ونطاق اختصاص كل لجنة بحسب حجم وعدد العقارات المبنية بها، ويصدر بتشكيل هذه اللجان قرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص بالإسكان، وفقاً لحكم المادة ١٣ من القانون.

ويشترط لصحة انعقاد كل لجنة من «لجان الحصر والتقدير» حضور أربعة أعضاء على الأقل، على أن يكون من بينهم الرئيس، وتصدر اللجنة قراراتها بالأغلبية المطلقة للأعضاء الحاضرين، وعند التساوي يرجح الجانب الذي منه الرئيس (٢٥٤).

وتتولى كل لجنة من هذه اللجان حصر العقارات المبنية الداخلة في نطاق اختصاصها، وفقاً لخطة العمل التي تضعها المصلحة، وتحديد القيمة الإيجارية لهذه العقارات لأغراض تطبيق القانون، وذلك بعد تقسيمها طبقاً للأسس والقواعد المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة ٧ من هذه اللائحة.

(٢٥٣) المادة ١٠ من اللائحة التنفيذية .
(٢٥٤) المادة رقم ١١ من اللائحة التنفيذية.

وتختص كل لجنة بتقدير القيمة الإيجارية السنوية لجميع العقارات (٢٥٥) ، سواء كانت مملوكة للأهالي أو الهيئات أو الحكومة ، وسواء كانت تستحق الربط بالضريبة ، أم كانت معفاة من أدائها ، مثل المساجد والكنائس والأديرة ؛ فلا يترك عقار تام أو صالح للاستعمال أو مشغول على غير إتمام دون تقدير قيمة إيجارية له.

ولقد قضى (٢٥٦) بأنه ولئن كان من المقرر أن الإدارة تملك سلطة التقدير والربط غير أن حريتها في ذلك ليست مطلقة وإنما هي مقيدة بأن يكون ذلك مستنداً إلى أسباب موضوعية مبررة ، وأنه ليس من شك في أن هذه الأسباب تخضع لرقابة القضاء الإداري ، وإذا لم يثبت من الأوراق كما لم تقدم الجهة الإدارية الطاعة ببيان الأسس التي استند إليها القرار المطعون فيه في تقدير الإيجار والربط الضريبي عن شقة المطعون ضده وعلى وجه مغاير لما تم بالنسبة للشقق الأخرى والمثيلة بذات العقار الأمر الذي يكون معه هذا القرار قد صدر غير قائم على سبب يبرره متعين الإلغاء .

ولا ينال من ذلك حاجة الجهة الطاعنة بأن الوحدة المملوكة للمطعون ضده من المساكن ذات المستوى الفاخر حسب ترخيص بناء العقار الكائنة به فذلك مردود بأنه فضلاً عن ذلك السبب قائم أيضاً بالنسبة للوحدة المثيلة ، فإن قضاء المحكمة جرى على أن المعول عليه في مستوى البناء هو حقيقة الواقع ، وإذا لم تقسم الجهة الطاعنة بإيداع ترخيص بناء العقار كما خلت الأوراق مما يفيد أن العقار المذكور من حيث الواقع من المستوى الفاخر ، فمن ثم يتعين الانتفاة عما أثارته الجهة الطاعنة في هذا الخصوص .

(255) مصلحة الضرائب العقارية : التعليمات المنظمة، ص ١٩.

(256) الطعن رقم ٩٤٨١ لسنة ٤٧ ق . عليا - جلسة ١١ / ٢٠٠٥م - الدائرة الأولى عليا

وبعد انتهاء عملية التقدير ومراجعتها وإنشاء المكلفات والتسوية تعلن تقديرات القيمة الإيجارية بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه في الأماكن التي تحددها اللائحة التنفيذية ، ويتم نشر هذه التقديرات في الجريدة الرسمية والإعلان وإخطار المسؤولين عن إتمام هذه التقديرات نفاذاً لنص المادة ١٥ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، إذ يعلن وزير المالية ووزير الإدارة المحلية - كل فيما يخصه- أو من ينوبه كل منهما عنه في ذلك (٢٥٧)، عن إتمام التقديرات في الجريدة الرسمية .

ويمكن أن تعلق صورة من الإعلان الذي تم بالجريدة الرسمية عن إتمام التقديرات على باب المحافظة أو المديرية أو المجلس المحلي - بحسب الأحوال - وعلى أبواب أقسام البوليس والمراكز ومديريات الضرائب العقارية الكائن بدائرتها العقارات . ويجب أن تتضمن هذه الإعلانات تاريخ النشر بالجريدة الرسمية تبدأ من اليوم التالي لتاريخ النشر .

وفضلاً عن النشر والإعلان المذكورين ، يجب إخطار كل ممول بالتقديرات المشار إليها ، وذلك بكتاب موصى عليه على عنوانه الثابت بأموريات الضرائب العقارية أو بالعنوان الموضح بالإقرار المقدم منه . ويكون لكل من الممول أو الحكومة أن يتظلم من هذه التقديرات .

(257) وفقاً للقرار الوزاري رقم ٥٢ لسنة ١٩٩٣ ، يفوض المحافظ نيابة عن وزير المالية للقيام بالنشر .

مدة التقدير

ووفقاً لنص المادة (٤) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية طبقاً لأحكام هذا القانون، ويعمل بذلك التقدير لمدة خمس سنوات، على أن يعاد ذلك التقدير فور انتهائها.

ويجب الشروع في إجراءات الإعادة قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل، وثلاث سنوات على الأكثر، وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات إعادة التقدير.

إعادة التقدير

حرص المشرع على أن لا تؤدي إعادة التقدير بالطريقة التي تتبعها مصلحة الضرائب العقارية ، والتي لا يعتد فيها بالقيمة الإيجارية الفعلية أو الحقيقية للعقار، أن تزيد التقديرات الجديدة عن التقديرات السابقة عليها زيادة كبيرة ، بفعل الأساليب التي تتبعها المصلحة أو لأسباب خارجة عن إرادة المكلف كارتفاع معدلات التضخم ، إلى الحد التي ترفع هذه الزيادة المكلف بالضريبة وتعجزه عن الوفاء بها ، لذا حرص المشرع على أن يضع حداً للزيادة التي يمكن أن تزيد بها التقديرات عند إعادة التقدير .

ووفقاً لنص المادة (٥) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ لا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الإيجارية للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن عن ٣٠% من التقدير الخمسي السابق، وعلى ٤٥% من التقدير الخمسي السابق بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن.

وكانت الحكومة قد اقترحت فى مشروع القانون أن يخلو الوزير سلطة توزيع الزيادة الناتجة عن إعادة التقدير على ٢٠% من التقدير السابق على عدد السنوات المقبلة بما لايزيد عن عشر سنوات ، ولم يقبل البرلمان بمجلسه هذا النص لأنه ببساطة لا يمنع من أن تزيد التقديرات فى حالة إعادتها زيادة كبيرة ولو تجاوزت الزيادة نسبة ٢٠% عن التقديرات السابقة ، ولا تعفى الممول من تحمل الضريبة عن هذه الزيادة المفرطة ، وكل ما سمحت به أن يقوم الوزير ، بموجب السلطة التقديرية الممنوحة له ، بتوزيع أعباء الضريبة الناتجة عن هذه الزيادة إلى عدد من السنوات لا يزيد عن عشرة . ولذلك اقترح مجلس الشورى أن لا يترتب على إعادة التقدير أن تزيد القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على ٣٥% من التقدير السابق ، وهى زيادة رآها مجلس الشعب غير عادلة لأنها تسوى بين أعباء الضريبة التى تكون على العقارات المبنية المستعملة لأغراض السكن وتلك التى تستعمل فى غير أغراض السكن ، بالرغم من أن النوع الثانى من العقارات يحقق قيمة إيجارية فعلية أكبر من النوع الأول ، لذا قرر القانون فى المادة ٥ منه التمييز ، فحدد الزيادة التى لايجب أن تتجاوزها إعادة تقدير القيمة الإيجارية بواقع ٣٠% للعقارات المبنية المستعملة لأغراض السكن ، وبواقع ٤٥% للعقارات المبنية المستعملة فى غير أغراض السكن.

ولا ريب أن النص المقرر بالبرلمان أجدى للممول حال كونه يضع حداً أقصى للزيادة فى التقدير الذى تجر به المصلحة ، غير أنه لم يمنع من أن يلزم الممول بعبء الضريبة الناتجة عن هذه الزيادة فى حدها الأقصى دون أن توزع تلك الأعباء على عدد من السنوات كما كان يقترح مشروع الحكومة .

وكان من الأفضل في رأينا أن يدمج المشرع الميزتين في نص واحد ،
فيقرر الحد الأقصى للزيادة عند إعادة التقدير ، مع السماح بتوزيع هذه
الزيادة على عدد من السنوات مراعاة لظروف الممولين.

الفصل الثانى

الطعن

الحق فى الطعن

للمكلف بأداء الضريبة ، وفقاً لنص المادة ١٦ من قانون الضريبة العقارية الصادر بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، الحق فى الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال المستين يوماً التالية لتاريخ الإعلان طبقاً للمادة (١٥) من هذا القانون، وذلك بطلب يسلم لمديرية الضرائب العقارية الواقع فى دائرتها العقار أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل إيصال أو بكتاب موصى عليه بعلم الوصول يرسل إلى المديرية (٢٥٨)، على أن يؤدي الطاعن مبلغاً مقداره خمسون جنيهاً كتأمين لنظر طعنه يرد إليه عند قبول الطعن موضوعاً.

وكان المشروع المقدم من الحكومة ينص على أن يكون الطعن خلال ستين يوماً التالية لتاريخ الإعلان طبقاً للمادة ١٦ _ التى تقابل المادة ١٥ من القانون - عن إتمام التقديرات بالجريدة الرسمية ، ثم صدر القانون بعد أن حذفت عبارة " عن إتمام التقديرات بالجريدة الرسمية" للتدليل على أن ميعاد الطعن يبدأ من تاريخ إخطار المكلف بالتقديرات كما تقتضى بذلك الفقرة الأخيرة من المادة ١٥ بكتاب موصى عليه بعلم الوصول ، لما فى ذلك

(258) الطعن رقم ١٠٠٣ لسنة ١٢ ق جلسة ١٩٦٩/١٢/٢٠ ، إذ قضت المحكمة الإدارية العليا بأن "قرارات مجالس المراجعة الصادرة فى ظل حكم المادة ١٦ من القانون قم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لا يتأتى اختصامها قضائياً إلا فى مواجهة وزير الخزانة باعتباره الممثل القانونى للوزارة وما يتبعها من إدارات وأجهزة لم يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية ، ومن بينها مجالس المراجعة المشار إليها".

الإخطار من ضمانات على تحقق العلم اليقيني للمكلف بالتقديرات التي على أساسها تتحدد الضريبة المستحقة عليه ، لأن الإعلان بالجريدة الرسمية لا يحقق للكافة العلم اليقيني بهذه التقديرات ، حيث لا يطلع على هذه الجريدة إلا المختصون أو من لأعمالهم صلة مباشرة تقتضي متابعة أعدادها بانتظام.

ولقد نصت المادة ١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تقوم المصلحة بالنشر في الجريدة الرسمية عن إتمام تقديرات القيمة الاجبارية التي تقررها لجان الحصر والتقدير المشار إليها في المادة ١٣ من القانون بعد اعتمادها من الوزير أو من يفوضه.

وتعلن مديريات الضرائب العقارية عن التقديرات التي تقررها لجان الحصر والتقدير في مزار كل من مديريات الضرائب العقارية والمأموريات التابعة لها الواقع بدائرتها العقارات ومجالس المدن والأحياء وأجهزة المدن الجديدة ومزار المجالس الشعبية المحلية، وكذلك الموقع الإلكتروني للوزارة والموقع الإلكتروني لمصلحة الضرائب العقارية بشبكة المعلومات الدولية، على أن يتضمن الإعلان تاريخ النشر بالجريدة الرسمية عن إتمام هذه التقديرات ورقم العدد المنشور فيه.

وعلى مأموريات الضرائب العقارية الالتزام بإخطار كل مكلف يقع عقاره في دائرة اختصاصها بالتقديرات المشار إليها والضريبة المقدرة بكتاب موصى عليه بعدم الوصول على عنوان المراسلة الثابت بسجلاتها أو بالأقرار المقدم منه، على أن يوضح بالإخطار تاريخ حصول النشر بالجريدة الرسمية ورقم العدد المنشور فيه. وذلك بمجرد حصول النشر بالجريدة الرسمية. واعتبرت اللائحة التنفيذية أن الضريبة ولجنة الأداء بمجرد حصول النشر.

وللمكلف - سواء كان مالكا أم منتفعا بالعقار - أن يتظلم من تقدير القيمة الإيجارية للعقار ، باعتبار أن كلاً من المالك والمنتفع صاحب حق صوني على العقار المبني محل الضريبة .

ولا يدخل في مفهوم الممول المستأجر (٢٥٩) الذي لا يكون له علاقة مباشرة بالضريبة ، وإنما مسؤوليته تابعة لالتزام الممول الأصلي بالضريبة ، ذلك لأن مستأجر العقار ليس من المخاطبين أصلاً بقانون الضريبة على العقارات المبنية ، ولا يعد مديناً بها أو مكلفاً بأدائها ، ولا تنهض بالتالي صفة كـ مستأجر لإحدى وحدات العقارات سنداً له في العن على تقدير القيمة الإيجارية السنوية للعقار (٢٦١) .

ولقد كان القانون الملغى يتيح للمول أن يتظلم من التقديرات خلال ستة أشهر من تاريخ نشر هذه التقديرات في الجريدة الرسمية ، الذي يعقبه إخطار الممول في التاريخ المحدد ، فإن لم يتم الإخطار في الموعد يكون التظلم خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إتمامه (٢٦١) ، ذلك لأنه وإن كان المشرع قد نص على سريان موعاد الطعن أمام مجلس المراجعة المختص من تاريخ نشر التقديرات في الجريدة الرسمية ، ورتب على لقضاء ستة أشهر من تاريخ هذا النشر صيرورة التقدير نهائياً ، فإن النشر المقصود هو النشر الذي

(٢٥٩) راجع الكتاب الدوري الصادر عن مصلحة الضرائب العقارية ، رقم ٢٦ لسنة

١٩٩٤ .

(٢٦٠) الطعن رقم ٣٠٦٨ لسنة ٤٥ عوا، وحكم النقض في الطعن رقم ١١٢٧١ لسنة ٤٧ ق جلسة ٢٠٠٥/٢/١٢ .

(٢٦١) أنظر فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع ملحقاً رقم ٢٣٩/٢/٢٧ مشار إليها في كتاب دوري مصلحة الضرائب العقارية رقم ٥ لسنة ١٩٨٧ بشأن تحديد موعد الطعن في قرارات لجان تقدير الضريبة على العقارات المبنية وأثر التخلف عن إخطار صاحب الشأن بتقدير الضريبة .

يعقبه إخطار الممول بمقدار الضريبة التي ربطت عليه خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ النشر ، فإن لم يتم هذا الإجراء الجوهري ، ولم يخطر الممول بمقدار الضريبة على عنوانه المبين بالإقرار المقدم منه فإن ميعاد التظلم المشار إليه لايسرى في حقه إلا بعد ثلاثة أشهر من تاريخ إتمام الإخطار ، باعتبار أن هذا الإخطار هو الذي تحقق به العلم اليقيني بمقدار الضريبة ، وبتاريخ النشر في الجريدة الرسمية ، خاصة وأن ما ينشر هو تحديد القيمة الإيجارية للعقار ، وليس مقدار الضريبة المستحقة على كل ممول (٢٦٢).

يؤكد ذلك أنه يجب أن يرفق بالتظلم المقدم من الممول قسيمة دالة على أداء تأمين قدره ٥% من الضريبة المتظلم منها ، مع جبر كمر نصف الجنيه بالزيادة على أن لا يقل التأمين عن خمسين قرشاً ، ولا يزيد على عشرين جنيهاً ، وذلك ضماناً لجدية التظلم ، وهو أمر لا يأتى إلا بإخطاره (٢٦٣)، على أن يرد هذا التأمين عند إجابة المتظلم لطلباته ، ولا يحول التظلم دون أداء الضريبة المقررة في المواعيد المحددة إعمالاً لقاعدة الدفع أولاً ثم المعارضة.

ولقد نصت المادة ١٤ من اللائحة التنفيذية للقانون الحالي على أن للمكلف بأداء الضريبة الحق في الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو

(262) الحكم في الطعن رقم ٩٨٣ لسنة ٣٧ ق ، جلسة ١٩٩٥/٣/١٩ .

(263) قضت المحكمة الإدارية العليا في الطعون أرقام ٩٨٣ لسنة ٣٧ ق ، ١٢٧٤ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩ مارس ١٩٩٥ بأن " ميعاد الطعن في قرارات لجان تقرير الضريبة على العقارات المبنية أمام مجلس المراجعة المختص يكون مدة أشهر من تاريخ نشر التقديرات في الجريدة الرسمية الذي يعقبه إخطار الممول في التاريخ المحدد ، فإن لم يتم الإخطار في الميعاد يكون التظلم خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إتمام الإخطار " .

جزء منه امام لجان الطعن المنصوص عليها في المادة ١٧ من القانون، وذلك خلال السنتين يوما التالية لتاريخ الاعلان عن تقديرات القيمة الاجارية. كذلك يمكن وفقا للقانون الحالي أن تتظلم الحكومة من هذا التقدير إذا تبين لها أن لجنة التقدير قد قدرت إيجاراً أقل مما جاء في عقود الممولين أو في قرارات لجان تحديد الإيجار أو عدم مطابقة الإيجار لحالات المثل ، أو عندما يتبين لها وجود فروق ملحوظة في التقدير ، أو أن التقديرات لا تتناسب مع مشتملات العقار ووصفه ومساحته. حيث نصت الفقرة الثانية من المادة ١٦ المشار عليها بأنه " ولمديرية الضرائب العقارية بالمحافظات الطعن على هذه التقديرات في الميعاد المنصوص عليه في الفقرة السابقة إذا رأت أن تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه أقل من القيمة الحقيقية، وذلك بمذكرة يقدمها مدير مديرية الضرائب العقارية إلى الوزير أو من يفوضه".

وكان التظلم من الحكومة وفقاً للقانون الملغى يتم بمذكرة يقدمها مدير القسم المالي بالمحافظة أو بمجلس المدينة مبيناً فيها أسباب التظلم ، ويختص مجلس المراجعة بنظر هذه التظلمات.

الفصل في الطعن

وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ تفصل في الطعن لجنة أو أكثر تسمى (لجنة الطعن) .

وكان القانون الملغى يستند الاختصاص بالفصل في الطعن لمجلس يسمى مجلس المراجعة ، رأى القانون الجديد أن يطلق عليه اسم لجنة الطعن . ولعل تغيير الاسم يقصد به توحيد مسمى اللجان التي تتظر الطعون الضريبية

فى مجال ضرائب الدخل ، إذ أن اللجنة التى تنظر طعون ضرائب الدخل المنقول وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسمى لجنة الطعن ، فقد روى أن تسمى كذلك اللجنة التى تنظر طعون ضرائب الدخل العقارى أو غير المنقول بجنة الطعن .

كما أن فى وصف المجلس بمجلس المراجعة إشارة غير مقبولة قد يفهم منها أن غاية عمل هذا المجلس هو مجرد مراجعة التقدير لبيان مدى ملاءمتها ، مما يعنى أنه فى إطار هذه المراجعة يمكن أن تزيد التقديرات لا أن تخفض ، بينما تدل عبارة لجنة الطعن على أن هذه اللجنة ذات اختصاص محدد هو بحث طعن المتظلم من التقديرات إحقاقاً للحق، وبما لا يؤدى إلى أن يضار الطاعن بطعنه إعمالاً للقواعد العامة لنظر الطعون.

وبدلاً من أن كان لكل مديرية أو محافظة مجلس واحد للمراجعة ، فقد قرر القانون الجديد^(٢٦٤) أن تتشكل لنظر الطعون فى كل محافظة لجنة أو أكثر . وذلك تيسيراً على الطاعنين لتكون اللجان قريبة من مآر إقامتهم ، بدلاً من تكليفهم أعباء ومشقة الانتقال إلى مقر لجنة الطعن فى عاصمة المحافظة ، وخاصة إذا كانت بعيدة عن تلك المقار .

وقد يقال إن وجود لجنة طعن واحدة فى كل محافظة أفضل من تعدد لجان الطعن ، لما فى وجود لجنة طعن واحدة من مزايا ، فهى تقلل التكلفة الإدارية التى تتكبدها الحكومة لإنشاء وإدارة اللجان المتعددة وما تحتاجه من مبالغ مالية للإتفاق على تجهيزاتها المادية ومكافآت أعضائها ، كما أن وجود

(٢٦٤) كان مشروع القانون المقدم من الحكومة ينص فى المادة ١٨ منه على أن تفصل فى الطعن لجنة الطعن ، مما كان يتمشى مع ما كان سائداً فى القانون الملغى بوجود مجلس واحد للمراجعة فى كل محافظة .

لجنة طعن وحيدة يضمن وحدة المبادئ التي تستند إليها هذه اللجان وما تحقّقه من مساواة فى المعاملة الضريبية بين جميع المكلفين ، وتحد من التضارب فى الآراء الناشئ عن تعدد اللجان .

وهذا القول مردود عليه بأن التكاليف التي تنكبدها الحكومة فى الإنفاق على أكثر من لجنة طعن له مردود إيجابى يتمثل فى تحسين العلاقة بين المكلف ومصلحة الضرائب بتحقيق العدالة التي تؤدي إلى مبادرة المكلف بدفع الضريبة وتقليل اللجوء إلى القضاء ، مما يزيد من حصيلة الضريبة التي تؤدي فى ميعادها ، ويقلل من التكلفة المالية التي تتحملها الحكومة نتيجة زيادة الدعاوى المنظورة أمام القضاء لعدم قبول قرار لجنة الطعن الوحيدة.

وأن وجود أكثر من لجنة طعن ، وإن كان سلطة جوازية لوزارة المالية تلجأ إليها عند الحاجة حيث أتى المشرع بكلمة (أو) وهى تدل على التخيير ، يضمن أن تنظر كل لجنة فى محيط اختصاصها الجغرافى الطعون المتعلقة بالعقارات الكائنة فى هذا الاختصاص ، على ضوء ما تتمتع به المناطق المختلفة من خصائص مميزة ، تجعل تقدير العقارات فى مركز أو مدينة معينة يختلف عن تقدير العقارات فى باقى المراكز والمدن بالمحافظة ، وفى ذلك تحقيق للعدل .

وأن اتباع لجان الطعن المختلفة إدارة مركزية واحدة تابعة لوزارة المالية يقضى على التخوف من اختلاف المبادئ القانونية والمعايير الموضوعية التي يمكن أن تحدث بسبب تعدد لجان الطعن ، حيث يقع على هذه الإدارة المركزية مهمة توحيد المبادئ وتعميمها على اللجان المختلفة.

وتشكل بقرار من وزير المالية في كل محافظة برئاسة أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة، وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة، وممثل لوزارة الإسكان واثنين من المهندسين الاستشاريين في المجال الإنشائي أو من ذوي الخبرة في مجال تصميم العقارات المبنية يختارهما المحافظ بناء على ترشيح المجلس الشعبي المحلي للمحافظة.

ولقد اختلف تشكيل لجنة الطعن كثيراً عما كان عليه تشكيل مجلس المراجعة ، فحين كان مجلس المراجعة يتكون من من موظفين وملاك المباني ، فقد أصبح تشكيل لجنة الطعن واسعاً ليشمل اثنين حكوميين ، هما أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة ، وممثل لوزارة الإسكان ، واثنين من غير الحكوميين قد يكونا إما من المهندسين الاستشاريين في المجال الإنشائي أو من ذوي الخبرة . وبذلك تكون لجنة الطعن أقرب إلى جهاز خبرة فنية منه كجهة إدارية مختصة بنظر طعن قضائي ، حيث يغلب على تشكيلها أعضاء معينين بشئون سوق العقارات .

وحتى لا تتأثر اللجنة بتبعيتها لوزير المالية الذي يصدر قرار إنشائها ، فقد روى أن يرأسها أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بمصلحة الضرائب العقارية ، كما أن اختيار أعضاء اللجنة لا ينفرد به وزير المالية بل يشاركه كل من وزير الإسكان ، والمجلس الشعبي المحلي والمحافظ المختص في اختيار عدد من الأعضاء.

وإذا كنا نفهم السبب وراء أن لا يكون رئيس لجنة الطعن من غير العاملين الحاليين بمصلحة الضرائب العقارية لتوفير قدر من حياد اللجنة المطلوب لسلامة أعمالها ، إلا أننا لا نفهم الداعي وراء اشتراط أن لا يكون

هذا الرئيس من بين العاملين السابقين بالمصلحة المذكورة ، وقد انقطعت علاقته بالعمل لديها ولم يعد تابعاً لها ، مع ما يتمتع به من خبرة اكتسبها طوال مدة عمله السابقة ، وهى خبرة تفيد فى أعمال اللجنة ، حرمت منها بسبب الشرط المتشدد الذى قرره مجلس الشعب عند إقرار النص^(٢٦٥) .

وضمناً لحيدة هؤلاء الأعضاء فقد نصت الفقرة الثانية من المادة ١٦ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أنه لا يجوز الجمع بين عضوية لجنة الحصر والتقدير وعضوية لجان الطعن.

ولقد استبعد القانون الجديد مشاركة الملاك فى عضوية لجان الطعن ، على خلاف ما رأت الحكومة فى مشروعها وأيدها فى ذلك مجلس الشورى ، وكان هذا الاستبعاد استجابة لانتقاد بعض الكتابات^(٢٦٦) مشاركة الملاك فى لجان الطعن أو لجان الحصر والتقدير لأنهم يعطلون عمل اللجان بسبب تخلفهم ، وما يترتب عليه من إجراءات تعيين من يحل حلهم إذا تكرر ذلك ، كما دلت التجربة على أنه يندر أن يوجد من بين الملاك من يلزم هذه اللجان باستمرار ، ويتحمل أعباء معاينة العقارات والإطلاع على المستندات ، فضلاً

⁽²⁶⁵⁾ تعرض النص الخاص بتشكيل اللجنة لأكثر من تعديل ، فقد جاء بمشروع القانون المقدم من الحكومة فقد نصت المادة ١٨ منه على أن تفصل فى الطعن لجنة تسمى لجنة الطعن تشكل بقرار من الوزير فى كل محافظة برئاسة أحد ذوى الخبرة فى مجال الضرائب العقارية يرشحه رئيس المصلحة وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة ويمثل لكل من وزارتي المالية والإسكان وأحد العاملين بالوحدة المحلية الواقع فى دائرتها العقار واثنين من المكلفين بأداء الضريبة يختارهما المحافظ المختص. وأجرى مجلس الشورى تعديلاً على هذا التشكيل ورد فى المادة ١٨ ، حيث اكتفى بـ ، يكون الممثل لوزارة الإسكان وحدها دون وزارة المالية . ثم جاء نص المادة ١٨ من القانون بعد إقراره من مجلس الشعب وقد غاير بصورة جوهرية من تشكيل اللجنة على النحو الوارد بالمقتن.

⁽²⁶⁶⁾ كمال الجرف، ص ٥٠٤ - ٥٠٥.

عن أنه يغلب على عمل اللجنة الطابع الإدارى الذى يعتمد أساساً على عقود الإيجار ، مما لا يحتاج تدخل الغير فيه.

وفى رأينا أن مشاركة الملاك فى هذه اللجان ضرورية للتعبير عن وجهة نظر الممولين الذين يمثلون فى التقدير والمراجعة ، من خلال إطلاع هذه اللجان على الظروف الخاصة بكل بلدة ، ومستوى الإجراءات فيها ، وهو أمر لاغنى عنه إذا أحسن تطبيقه ، لكى تأتى أعمال اللجان دقيقة ومتفقة مع الواقع كلما أمكن .

ولم يكن للخوف من تغيير بعض الأعضاء أو امتناعهم عن التوقيع من محل فى ظل القانون الملغى ، إذ كان يعين الأعضاء الاحتياطيون فى نفس الوقت الذى يعين فيه الأعضاء الأصليون ، ومن ثم تأخذ إجراءات حلول العضو الاحتياطى محل العضو الأصلى وقتاً طويلاً ، كما أن امتناع العضو عن التوقيع لا يؤثر كثيراً فى عمل هذه اللجان لأن قراراتها تصدر بالأغلبية.

ولا يكون انعقاد لجنة الطعن - فى ظل القانون الحالى - صحيحاً إلا بحضور أربعة أعضاء من بينهم الرئيس، وتصدر قرارات اللجنة بأغلبية أصوات الحاضرين. وعند التساوى يرجح الجانب الذى فيه الرئيس.

ويجب أن تصدر اللجنة قرارها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم الطعن ويكون نهائياً. وهذا الميعاد تنظيماً لم يرتب المشرع على الإخلال به أى جزاء ، مما يعنى أنه لا بطلان لقرار اللجنة الذى يصدر بعد ثلاثين يوماً من تاريخ الطعن . وغاية المشرع من تحديد الميعاد التنظيمى هو حث لجنة الطعن على التعجيل بالفصل فى الطعن ضماناً لسرعة تحقيق المراكز الضريبية لكل من المكلف والمصلحة.

ولقد بينت اللائحة التنفيذية إجراءات عمل لجان الطعن فنصت المادة ١٦ منها على أن يكون مقر لجان الطعن في مديرية الضرائب العقارية، وللجنة معاينة العقارات المطعون في تقدير قيمتها الإجارية والاطلاع على كل الأوراق والمستندات التي تقدم إليها أثناء انعقادها والتي تكون ذات علاقة بموضوع الطعن، ولها استدعاء الطاعن لمناقشته إذا لزم الأمر.

كما نصت المادة ١٧ من اللائحة على أن تشكل أمانة فنية لكل لجنة طعن يصدر بها قرار من رئيس المصلحة، ويجب أن تمسك السجلات الآتية:

أ - سجل قيد الطعون المقدمة من المكلفين بأداء الضريبة أو المديرية وتفيد به الطعون حسب تاريخ ووردها، ويجب أن يتضمن القيد البيانات الخاصة بكل طعن وإثبات المستندات المقدمة من المكلف بأداء الضريبة ومسمياتها ورقم قسيمة سداد التأمين وتاريخها.

ب - سجل محاضر الجلسات، وتدوين فيه المداولات التي تدور في كل جلسة وسجل القرارات التي تنتهي إليها اللجنة.

ج - سجل قيد إخطارات المكلفين بأداء الضريبة بقرار اللجنة.

د - أي سجلات أخرى تتطلبها طبيعة العمل باللجنة.

وتقوم أمانة لجنة الطعن بإخطار المكلف بأداء الضريبة بقرار اللجنة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على النموذج المعد لذلك، مع إخطار المديرية المختصة للتنفيذ.

والعبارة بالقيمة الإجارية للعقار في تاريخ صدور قرار لجان التقدير المتظلم منه ، لا بالتقدير الذي عليه العقار وقت نظر لجنة الطعن هذا التظلم ، ذلك لأن لجنة الطعن تعتبر هي الجهة الاستئنافية التي يلجأ إليها المكلف للطعن على قرارات لجان التقدير . والأصل أن الجهة الاستئنافية التي يعرض عليها التظلم من عمل قانوني معين إنما يتحصص اختصاصها في

العمل المعروض عليها من حيث موضوعه وسببه وأطرافه ، لما كانت لجنة الطعن^(٢٦٧) جهة إدارية اختصاصها نظر التظلمات التي يقدمها ذوو الشأن من القرارات التي تصدرها لجان التقدير .

ومن ثم تعتبر بمثابة هيئة استئنافية للجان التقدير ، ولا يكون اللجنة الطعن من الناحية الشكلية أن تعدل في قرارات لجان التقدير ، استناداً إلى أن القيمة الإيجارية للعقارات قد تغيرت بعد صدور قرارات لجان التقدير المطعون فيها^{٢٦٨} ؛ وإلا كان قرارها الصادر في هذا الشأن مشوباً بعيب تجاوز السلطة ، ومن الناحية الموضوعية فإن ضريبة العقارات المبنية ، وإن كانت في الأصل من ضرائب الدخل ، ووعاؤها هو القيمة الإيجارية السنوية للعقار ، قد حدد المشرع القيمة الإيجارية تحديداً حكماً على أساس ثباتها لمدة خمس سنوات من تاريخ الحصر الأول ، ولم يعدد المشرع بعد التقدير الأول بما يحدث من تغيير في هذه القيمة نتيجة لتقلب الأسعار أو تغير الظروف ، إلا إذا كان يرجع لأحد الأسباب التي نص عليها في المادة ١٩ منه ، وهو أن يصبح العقار معفى من الضريبة وفقاً لحكم المادة ١٨ منه ، أو إذا هدم العقار أو تخرّب كلياً أو جزئياً إلى درجة حالت دون الانتفاع بالعقار كله ، أو

(٢٦٧) وقد أفتى مجلس الدولة بهذا المضمون بالنسبة لمجلس المراجعة الذي طلت محله لجنة الطعن في القانون الجديد ، واختصت بالاختصاصات التي كانت موكولة له . راجع في هذا الشأن : فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة الشؤون البلدية والقروية رقم ٤٣٧ في ١٩٥٧/١/٢ .

(٢٦٨) قضت محكمة القضاء الإداري في الطعن رقم ١١٥٣ لسنة ١٢ ق ، جلسة ١٩٦٠/١/١٤ بأن "القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ - يوجب أن يكون تقدير العوائد على أساس القيمة الإيجارية السنوية الواردة بعقود الإيجار إذا كانت خالية من شبهة الصورية به أو على أساس المثل ، أما إذا لم يكن هناك عقود إيجار وتعذر الوقوف على إيجار المثل بسبب عدم وجود المثل له ، كما هو الحال في المباني التي تنشأ لأغراض غير سكنية كالمصانع والمدارس والمستشفيات فإنه لا مناص في هذه الحالة من تقدير الإيجار على أساس نسبة مئوية من تكاليف المبنى تمثل فائدة رأس المال الذي انفق في تشييد المبنى .

جزء منه ، أو إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة أو منتفع بها.

وفيما عدا هذه الأحوال لا يعتد بالقيمة الإيجارية الفعلية ، وإنما بالقيمة الإيجارية المفترضة ، وطوال الخمس سنوات التالية ، ومن ثم فإنه لا يجوز القول من الناحية الموضوعية بحق لجنة الطعن الطعن في تعديل قرارات لجان التقدير للعقار بعد صدور تلك العقارات وأثناء نظرها . أى أن لجان الطعن محكمة بالنظر فى التظلم على ضوء القيمة الإيجارية التي كانت قائمة عند إصدار قرار لجنة التقدير .

وتصدر اللجنة قراراتها بالأغلبية المطلقة ، وعند التساوى يرجع الرأى الذى يؤيده الرئيس ، وتكون قرارات المراجعة نهائية ، ولكنها كقرارات إدارية يجوز (٢٦٩) الطعن فيها أمام القضاء الإدارى.

الطبعة القانونية لمجلس المراجعة

اختلف الرأى فى ماهية الطبيعة القانونية لمجلس المراجعة ، فيذهب رأى إلى أن هذا المجلس جهة إدارية ذات اختصاص قضائى تقوم على الفصل فى حقوق ثابتة لأصحاب الشأن ، وتحوز أحكامها قوة الشيء المقضى به ، بحيث تعتبر عنوان الحقيقة فيما قضت به ، وتحمل بذاتها القرينة على أنها صدرت صحيحة بناءً على إجراءات سليمة.

(٢٦٩) قضت المحكمة الإدارية العليا فى الطعون أرقام ٩٨٣ لسنة ٣٧ ق، و ١٢٧٤ لسنة ٣٧ ق، و ١٣١٢ لسنة ٣٧ ق جلسة ١٩ مارس ١٩٩٥ بأن' القرار الصريح الذى يصدره مجلس المراجعة عن التظلم بوصفه قراراً نهائياً ، هو الذى يرد عليه الطعن بالإلغاء أمام القضاء الإدارى فى المواعيد ووفقاً للإجراءات المقررة ، ولا تسرى فى هذا الشأن فكرة القرار الضمنى بفوات ستين يوماً من تاريخ تقديم التظلم دون الرد على المتظلم."

بينما يرى آخرون ، وهو الراجح فى نظرنا، أن مجلس المراجعة
جهة إدارية يصدر بتشكيلها قرار إدارى. وأن رئاسة اللجنة يتبوأها موظف
من وزارة المالية ، كما أن قراراتها تصدر بالأغلبية المطلقة فإذا تساوت
رجح الرأى الذى يؤيده الرئيس ، مما يعنى أن وزارة المالية هى الخصم
والحكم فى ذات الوقت ، ويسبغ الطبيعة الإدارية على عمل هذه اللجان.

وهو الأمر الذى لا يختلف فى الطبيعة الإدارية بالنسبة للجان الطعن
وفقاً للقانون الحالى رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

ولا يحاج فى ذلك بأن عنصر الحياد متوافر فى كون عضو مجلس
الطعن لا يكون من بين الموظفين الذين يباشرون عمليات التقدير من قبل ،
لأن كلاً من عضو لجنة التقدير أو لجنة الطعن تابع للحكومة ، ويفصل فى
نزاع الحكومة طرف فيه ، وهو الذى يتلقى تعليماته من هذه الحكومة ،
وليست لدية الحصانة أو الضمانة القانونية التى للقضاء ، مما يجعل عمله
أدنى درجة من القضاء ، فهو عمل إدارى يضمن تنظيمه بالقدر الذى يحقق
الغاية منه ، دون أن يرفعه إلى مرتبة الجهة الإدارية ذات الاختصاص
القضائى كما فعل ذلك قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
بنص صريح فيما يتعلق بلجان الطعن.

الطعن فى قرارات لجنة الطعن

يعتبر القرار الصادر من لجنة الطعن من القرارات الإدارية النهائية
يمكن الطعن عليه بالإلغاء أمام القضاء الإدارى فى المواعيد ووفقاً
للإجراءات المقررة فى قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢ باعتباره
الشرعية العامة لتنظيم الطعون فى القرارات الإدارية.

ولقد نص القانون الحالي رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٧ صراحة في المادة رقم (٧) منه على اختصاص القضاء الإداري دون غيره في المنازعات التي تنشأ عن تطبيق أحكام هذا القانون.

ولقد رأى النص على اختصاص القضاء الإداري لا محكمة القضاء الإداري بنظر المنازعة الضريبية ، لما في النص على نوع القضاء لا المحكمة من ميزة تحديد طبيعة المنازعة بأنها إدارية تاركاً لمجلس الدولة شأن في تحديد المحكمة المختصة على ضوء المنازعة المتعلقة بها .

كما حرص القانون على أن يقصر الاختصاص القضائي لنظر المنازعة على القضاء الإداري دون غيره، حتى يوصد الطريق أمام من يحاول إثارة الخلاف على اختصاص جهة القضاء العادي ببعض المنازعات المتعلقة بهذه الضريبة

وإذا أسند المشرع إلى محكمة معينة الاختصاص بنظر نزاع معين فإنه يستهدف تخويلها دون سواها الفصل في هذا النزاع وما يعلق به ويتفرع عنه من منازعات وذلك تطبيقاً للأصل العام بأن قاضي الأصل هو قاضي الفرع بحيث تكون المحكمة المختصة بحيث تكون المحكمة المختصة بالادعوى الأصلية مختصة كذلك بالمسائل المرتبطة بها أو المتفرعة عنها إلا ما يستثنى بنص خاص وذلك بهدف تركيز عناصر المنازعة في اختصاص جهة قضائية واحدة أو محكمة واحدة بما يكفل سرعة الفصل فيها ويحول دون تقطيع أوصالها أو توزيعها بين محاكم أو جهات قضاء مختلفة قد تصدر أحكاماً متناقضة .

ومن ثم فإن الفصل في مسألة عدم اعتداد مصلحة الضرائب باتحاد الملاك الذي يرأسه المطعون ضده بغية تحديد المخاطب والمسئول عن أداء الضريبة المشار إليها فإن هذه المسألة تعد فرعاً من النزاع الأصلي وهو

المنازعة الضريبية القائمة بين المطعون ضده والجهة الإدارية الطاعنة وتختص بها المحكمة الابتدائية بهيئة تجارية باعتبار أن قاضي الأصل هو قاضي الفرع (٢٧٠).

ويكون التظلم من هذا القرار خلال ستين يوماً من تاريخ صدوره ، ولايسرى في هذا الشأن فكرة القرار الضمني بالرفض بغوات ستين يوماً من تاريخ تقديم التظلم إلى قرار مجلس المراجعة (٢٧١) .

ومن ثم يكون للممول الحق في الطعن أمام القضاء الإداري على قرار لجنة الطعن إلى حين فوات ميعاد الستين يوماً على صدور هذا القرار، فإذا لم يصدر المجلس هذا القرار فلا يجوز لمصلحة الضرائب العقارية التذرع

(٢٧٠) حكم الإدارية العليا في الطعن رقم ٦٣٦٢ لسنة ٤٥ ق، عليا - جلسة ١٥ / ٢٠٠٣م - الدائرة الأولى عليا .

(٢٧١) راجع : حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعون أرقام ٢٨٩ لسنة ٢٧ ق، و١٢٧٤ لسنة ٢٧ ق ، ١٣١٢ لسنة ٢٧ ق جلسة ١٩ / ٣ / ١٩٩٥ ، مشار إليها في مؤلف : د. شكوى محمد سيد : الوجيز في أحكام الضريبة العقارية ، غير محدد اسم الناشر ، القاهرة ، ١٩٩٧ ، ص ٩٧ - ص ٩٩ .

و قد قضى بأن " التظلم من قرارات لجان التقدير أمام مجلس المراجعة المختص خلال الميعاد المشار إليه هو حق مقرر لكل من الحكومة والممولين على السواء وفق ما نصت عليه المادة (١٥) وقد بينت هذه المادة والمواد التالية لها وكذلك المادة ٤ وما بعدها من قرار وزير المالية والاقتصاد رقم ٢٤ لسنة ١٩٥٤ بتنفيذ أحكام القانون المشار إليه شروط وإجراءات تقديم التظلم وميعاد تحققه ووجوب إخطار المتظلم بذلك وتشكيل مجلس للمراجعة والشروط اللازم توافرها في أعضائه وكيفية اختيارهم وإجراءات عمل المجلس والأهلية للالتزام لإصدار قراراته ونصت المادة ٢٠ على أن تكون قرارات مجلس المراجعة نهائية ومن ثم فإن القرار الصريح الذي يصدره مجلس المراجعة من التظلم بوصفه قراراً نهائياً هو الذي يرد عليه الطعن بالإلغاء أمام القضاء الإداري في المواعيد ووفقاً للإجراءات المقررة ، ولا تسرى في هذا الشأن فكرة القرار الضمني بالرفض بغوات ستين يوماً من تاريخ تقديم التظلم دون اللجوء إلى التظلم ، كما رتب المشرع على التظلم أمام مجلس المراجعة حكماً واجب التطبيق بقوة للقانون وهو أن تؤدي الضريبة المقررة قبل التعديل في المواعيد المحددة لها إلى أن يصدر قرار مجلس المراجعة في التظلم حسبما أُنصحت المادة ١٥ في عجزها عن ذلك . انظر حكم الإدارية العليا في الطعن رقم ٤٥٣٤ لسنة ٤٧ ق . عليا - جلسة ٢٨ / ٢ / ٢٠٠٤م - الدائرة الأولى

باعتبار قرار المجلس قد جاء لصالحها لأن تراخي اللجنة عن إصدار القرار لاتعنى قبولها لتقديرات المصلحة .

ومن ثم تضحى التقديرات نهائية إما بفوات ميعاد ستين يوماً على تاريخ إعلان المكلف بتقديرات القيمة الإيجارية للعقار دون طعن على هذه التقديرات أمام لجنة الطعن المختصة ، أو بفوات ميعاد ستين يوماً على تاريخ إعلانه بقرار هذه اللجنة دون طعن أمام المحكمة المختصة. وتتحصن قرارات التقدير تلك ، وتستمر - استقراراً للأوضاع - خلال المدة المقررة للتقدير العام ، مما مؤداه عدم جواز إعادة تقدير هذه القيمة.

وترتيباً على ذلك فإن (٢٧٢) كون العقار معفى بسبب ملكية الحكومة له، ثم انتقاله إلى ملكية القطاع الخاص ، يترتب عليه خضوع هذا العقار للضريبة على أساس آخر تقدير عام لقيمه الإيجارية وفق الحصر العام قبل انتقاله إلى ملكية القطاع الخاص، طالما كان عمل الحصر العام نافذاً فى تاريخ انتقال ملكية هذا العقار ، ولم يطرأ عليه ما يلزم مالكة الجديد بتقديم إقرار سنوى يوجب الحصر الخاص لمراعاة ما طرأ عليه من تغيير .

(٢٧٢) بذلك أفتت الجمعية العمومية لجمعية القنوى والتشريع بتواما رقم ٦٢٩ بتاريخ ٢٨/٧/٢٠٠٤، جلسة ٢٠٠٤/٧/١١، الملف رقم ٢٢٢/٢/٧. وذلك فى حالة انتقال ملكية الشركة المصرية للاتصالات السلكية واللاسلكية ومحطات توليد الكهرباء وشبكات الجهد العالى والمنخفض بالإسكندرية من الدولة إلى شركة مساهمة بالقانونين رقم ١٨ و ١٩ لسنة ١٩٩٨.

الباب الثالث

الإعفاء من الضريبة ورفعها

تهديد وتقسيم

تقتضى متطلبات العدالة أن لاتخضع كافة العقارات المبنية للضريبة ، بل يلزم التمييز بينها تبعاً لاختلاف المراكز الضريبية لملاكها أو المنتفعين بها ؛ حيث تتفاوت مساحات العقارات ما بين الضيق والسعة ، كما تختلف أوجه استعمالها ما بين السكن الشخصى أو العائلى والاستثمار . بل إن من العقارات ما يتجاوز نفعه حدود مصلحة مالكة إلى مصالح الغير كالعقارات المستعملة مقاراً للعبادة أو معاهد للتعليم ، مما يقتضى أن تخضع بعض العقارات للضريبة ويعفى بعضها الآخر تبعاً للسياسة التشريعية التي تنتهجها الحكومة.

كما أن التقرير بخضوع عقار للضريبة ليس قراراً مؤبداً يوجب على مالكة أو المنتفع به أن يودى الضريبة دائماً أبداً ، حيث تتطلب مقتضيات العدالة أيضاً مراعاة الواقع الذى آل إليه العقار ، بحيث يمكن رفع الضريبة المقررة عليه إذ طرأ ما يستوجب ذلك .

ونبين فى هذا الباب قواعد الإعفاء من الضريبة فى التشريعات المقارنة والتشريع المصرى وحالات رفعها ، وذلك فى فصلين ، على النحو التالى:

الفصل الأول

الإعفاء من الضريبة

تقرر التشريعات الضريبية صوراً مختلفة للإعفاء من الضريبة على العقارات المبنية لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية، ولقد سار المشرع المصرى على هذا النهج.

ونبين فى هذا الفصل حالات الإعفاء من الضريبة فى التشريعات المقارنة ، وأحكام الإعفاء منها فى التشريع المصرى ، وذلك فى المبحثين الآتيين:

المبحث الأول

الإعفاء من الضريبة فى التشريعات المقارنة

يميل المنظرون المعاصرون ^(٢٧٣) للضريبة العقارية إلى اعتبارها ضريبة ذات هدف مالى بحت، الغرض منها توفير الموارد المالية للمحليات لتكثيف دورها ، ولا يُحذ أن تتضمن إعفاءات أو مزايا لمجموعات معينة من الممولين أو أنواع خاصة من العقارات لتحقيق أغراض أخرى : سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية . وحجتهم فى ذلك أن وعاء هذه الضريبة هو العقار لا الممول الذى يملكه، وأن هذا العقار ينتفع بالخدمات التى تقدمها

(^{٢٧٣}) Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management* , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000, p.20.

المحليات ومن ثم وجب أن يساهم صاحب العقار أو المنتفع به بقدر من الضريبة مقابل هذه الخدمات دون استثناء.

يبد أن هذا القول غير مقبول على إطلاقه، لأن امتلاك العقار أو حيازته لا يعنى شيئاً بذاته دون النظر إلى شخص من يملكه أو يحوزه بعين الاعتبار ، فقد يكون المكلف بالضريبة العقارية فقيراً لا يملك دخلاً كافياً ، بينما يكون المستأجر لديه أكثر غنى منه، ومن ثم فإن اقتطاع الضريبة من المالك الغنى تزيده فقراً ، فى الوقت الذى قد لا يخضع المستأجر لضريبة لمجرد أن يحوز دخلاً من ثروة غير عقارية لا تخضع للضريبة كأرباح الأسهم مثلاً.

ولذلك تتجه معظم التشريعات إلى منح إعفاءات وامتيازات ضريبية ، حتى ولو كانت محدودة ، لمراعاة المكلفين منخفضى الدخل ، أو لطبيعة خاصة بالعقار كأن يكون مملوكاً للحكومة أو الهيئات العامة ، أو لانتاج دخلاً كالعقار المشغول بمالكة (منزل الأسرة الخاص) ، أو المقابر إلخ.

وتتجه معظم التشريعات نحو إعفاء العقارات ذات الدخل المنخفضة ، وذلك لأسباب تتعلق بالعدالة من ناحية ، ولاعتبارات إدارية من ناحية أخرى ، حيث يحمل خضوع العقارات الصغيرة للضريبة الإدارة تكلفة تفوق مبلغ الضريبة المفروضة عليها ؛ وإن كان هذا القول ينقصه الدقة لأن (٢٧٤) صغر قيمة العقار لا تعنى ابتعاد الإدارة الضريبية عن التعامل معه، فهو يأخذ منها جهداً كبيره من العقارات الكبيرة القيمة، ذلك لأن الإدارة تقوم على حصر كافة العقارات أياً كانت قيمتها فى السجل العام للحصر ، وتتبعها من حيث التقدير والربط ، ولا يبقى فى النهاية سوى

(٢٧٤) William Dillinger: Urban property taxation in Developing Countries , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.p.21.

إعفائها لأن المشرع قرر لها الإعفاء لصغر قيمتها ، أو على الأقل تطبيق طرق مبسطة لتقدير وعائها تخفيضاً للتكلفة الإدارية.

أما العقارات الصناعية والتجارية فإنها تعامل بصورة مميزة بإحدى طريقتين ، فإما أن تفرض الضريبة على هذه العقارات بصورة أكثر عبثاً من العقارات السكنية من خلال تقرير سعر مرتفع عليها ، أو بالعكس بأن تفرض عليها الضريبة المخففة في صورة إعفاءات أو أسعار مخفضة .

ويميل التوجه نحو زيادة الضريبة على هذه العقارات إلى أن أصحاب المشروعات المرتبطة بها لديهم قدرة أكبر على الدفع من غيرهم من الممولين ، وأن في استطاعتهم نقل عبء هذه الضريبة إلى الغير في صورة ارتفاع قيمة السلعة أو الخدمة التي يتم إنتاجها أو تقديمها في تلك الصانع والمتاجر ، ولكن هذا القول لا يمكن إطلاقه ، إذ تتوقف القدرة على نقل عبء الضريبة على عوامل عدة منها مدى مرونة السلعة أو الخدمة التي تقدم للجمهور .

أما المؤيدون لتخفيض عبء الضريبة العقارية على العقارات الصناعية والتجارية فيرون أن في ذلك التخفيض حافزاً لجذب هذه المشروعات للعمل في المناطق التي توجد بها تلك العقارات .

كذلك تعنى معظم التشريعات المقارنة العقارات الحكومية من الضريبة ، وإن كان هناك من يرفض هذا الإعفاء بحجة (٢٧٥) أنه ينطوى على عدم مساواة بين المبانى التي يشغلها موظفو الحكومة لتقديم الخدمات المكلفين بها ، وبين غيرها من مبان يشغلها موظفو القطاع الخاص لتقديم الخدمات المكلفين بها أيضاً ، وبالرغم من وحدة الغرض من شغل العقارات

(275) Michel E. Bell : *An optimal property tax, Concepts and practice, Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management* , Almaty Kazakhstan , April 17-21, 2000p. 12.

في الحالتين إلا أن العقارات التي يشغلها موظفو الحكومة تتمتع بميزة الإعفاء دون غيرها من العقارات بغير مبرر معقول .

كما أن التقرير بإعفاء العقارات الحكومية يؤدي إلى حرمان الوحدات المحلية ، التي تتمتع باستقلال مالي في تحديد ما يناسبها من ضريبة عقارية ، من حق هذه الوحدات في تحصيل جزء من الضريبة على نوع من العقارات لأنها حكومية ، بينما تقوم الوحدات المحلية بتقديم الخدمات إلى العقارات الحكومية كغيرها من العقارات .

وتزيد خسارة المحليات المختصة بإدارة العواصم والمدن الكبرى نتيجة عدم تحصيل الضريبة العقارية من الوحدات الحكومية ، لأن أغلب العقارات الحكومية تقع في هذه المناطق .

والإعفاء للعقار قد يكون مقدراً لطبيعة العقار ذاته كالإعفاء المقرر للعقارات المستخدمة للمساجد و غيرها من أماكن العبادة دون النظر إلى مالك الأرض أو الإنشاءات ، وذلك بخلاف العقارات التي يطنها أشخاص معون من الضريبة بصفاتهم ، فلا يمتد الإعفاء في هذه الحالة إلى العقارات التي يقطنونها . وتطبيقاً لذلك رفض مجلس شورى الدولة (٢٧٦) في لبنان إعفاء العقار الذي تشغله وكالة غوث اللاجئين من ضريبة الأملاك المبنية لأن الإعفاء مقرر للوكالة ذاتها لا للعقارات التي تشغلها.

إعفاء السكن الخاص

يمكن إعفاء مسكن الأسرة *homestead exemption* لحماية المقيمين فيه إقامة دائمة من دفع الضريبة باعتباره الحد الأدنى الذي يجب مراعاته اجتماعياً ، وخاصة أن هذا المسكن لا ينتج دخلاً حقيقياً لأصاحبه .

(276) المراجعة رقم ٨٠٣١ لسنة ١٩٧٥ المنشورة بمجلة القضاء الإداري اللبنانية ، العدد الخامس ١٩٨٨ ، ص ٢٥٨ .

بل تمد بعض الدول ، ومنها الولايات المتحدة ، الحماية القانونية للمسكن الخاص ليكون بمنأى عن تتبع الدائنين له بالحجز والبيع ، أو أن يجبر الورثة الزوج المقيم فى المسكن بعد وفاة زوجته من إجباره على ترك هذا المسكن . ولكن تلك الحماية لا تشمل بيع العقار ضماناً لرهن ، أو وفاء لضريبة عقارية مستحقة على الممول.

ويقوم الإعفاء الضريبي للمسكن الخاص على سند من القول بأن العقارات تزيد قيمتها مع مضي الزمن ، ومن ثم فإن عبء الضريبة العقارية التي تأخذ من قيمة العقار أساساً لقرض الضريبة تخضع فئات من الممولين للضريبة لمجرد أنهم يملكون عقاراً ، ولو لم يحققون دخلاً منه . ومن هؤلاء الممولين ملاك العقارات التي يشغلونها بأنفسهم ، أو يتخذونها سكناً خاصاً لهم ، ومنهم من آل إليه هذا العقار بالميراث ، أو اشتراه بكل ما يملك من مدخرات ، فكان من العدالة أن يعفى هذا العقار من الضريبة . ويعرف ذلك بإعفاء السكن الخاص أو مسكن الأسرة *homestead exemption* . وتشترط بعض التشريعات لمنحه أن يكون العقار مشغولاً بمالكه ، أى لا يحقق دخلاً فعلياً ، وأن يكون العقار بمثابة مقر الإقامة الرئيسي لشاغله ، فلا تتمتع بالإعفاء العقارات الأخرى التي يشغلها مالكها ولكنها لا تعتبر مقاراً لإقامتهم الرئيسية ، كالعقارات المملوكة فى المشاتى والمصايف ، ويقضى بها ملاكها بعض الوقت خلال السنة.

وتذهب بعض الدول إلى تقرير معاملة تفضيلية للممولين ذوى المقدرة التكليفية الأقل ، من خلال إعفاء العقار الذى يشغله الممول ولا يسدر دخلاً فعلياً عليه^(٢٧٧) .

(277) William Dillinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988.p.22.

وتقتصر الولايات المتحدة (٢٧٨) الإعفاء على نسبة معينة من قيمة السكن الخاص ، فهو إعفاء لجزء من قيمته المقدرة ، وما يزيد عن هذه القيمة يخضع للضريبة.

وقد عدت المادة السابعة من قانون الرسوم البلدية في لبنان الحالات التي يتم فيها تحديد القيمة التأجيرية بطريقة التخمين المباشر، ومن هذه الحالات حالة إشغال العقار من قبل المالك.

وحيث أن القصد من تخمين القيمة التأجيرية في حال اشغال العقار من قبل المالك هو عدم وجود عقد تأجيري أو عدم وجود مؤجر يحدد القيمة التأجيرية وإن المالك لا يستطيع أن يقدر القيمة التأجيرية بنفسه الامر الذي اوجب تقدير القيمة التأجيرية من قبل لجنة التخمين بطريقة التخمين المباشر.

و في الحالة محل البحث عدت لجنة التخمين الى تخمين القيمة التأجيرية تاريخ ١٦/٤/١٩٨٢ ثم عادت وخمنت القيمة التأجيرية مرة ثانية بتاريخ 20/10/1992 بمجرد ما تغيرت صفة الشاغل من مستأجر الى مالك، وقد خُصص قرار مجلس شوري الدولة رقم ١٣٧ تاريخ ١٣/٥/١٩٩٢ خُصص " انه لا يمكن تفسير نصوص قانونية بصورة مختلفة سواء أكان المكلف مستأجراً أم مالكا أم شاغلا لبناء، ويقتضي وفق المبادئ العامة للقانون معاملة جميع المكلفين معاملة واحدة لتساويهم امام القانون والاعباء المالية، أي انه يقتضي معاملة المالك شاغل البناء أسوة بالمستأجر، وذلك بإعطائه الضمانة القانونية ذاتها، وهي عدم التطرق الى وضعه القانوني رغم كل التحسينات التي يمكن ان تطرأ ما لم يحدث واقعة قانونية او مالية جديدة تسمح بإعادة التخمين. " .

(٢٧٨) Susan combs : Texas Property tax code 2006, Retrieved 22 May 2007.

وحيث أن العديد من المواطنين يتقدمون باعتراضات وشكاوى من إعادة تقدير القيمة التأجيرية بمجرد تملكهم المأجور ويقولون لو كنا نعرف أن القيمة التأجيرية ستراد بمجرد تملكنا المأجور لكان أجدى لنا أن نبقي في وضع المستأجر.

وحيث إن لجنة التخمين لا تفرق بين الشاغل الذي يشغل المأجور منذ زمن بعيد ثم يملكه وبين المالك الذي يشغل المأجور لأول مرة ، وحيث إن اللجوء الى تخمين القيمة التأجيرية في حال اشغال المأجور من قبل المالك يجب ان لا يتم الا عند حصول الاشغال من قبل المالك لأول مرة. اما اذا كان يشغله منذ زمن بعيد ثم عمد الى شرائه في ما بعد فلا موجب لاعادة التخمين.

وبما أن المادة ٧ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية رقم ٨٨/٦٠ تاريخ ٨٨/٨/١٢ عدلت الحالات التي يجري فيها تحديد القيمة التأجيرية بطريقة التخمين المباشر وأوردت بين هذه الحالات حالة "اشغال البناء من قبل المالك". وبما ان المادة ٨ من القانون نفسه تنص في فقرتها الأخيرة على أن "تبقى القيم التأجيرية المخمنة معتمدة طالما بقيت أسباب التخمين قائمة".

وبما أن المادة ٥٣ من قانون ضريبة الأملاك المبينة المعدلة بالقانون رقم ٣٦٦ تاريخ ٩٤/٨/١ تنص على ما يلي "في حال انتقال الملكية بالإرث تستمر القيمة التأجيرية للعقار التي كانت معتمدة بتاريخ وفاة المورث دون تعديل بالنسبة للورثة الذين يشغلون العقار. كما يمنح المستأجر الذي يشتري المأجور الذي يشغله بالسكن تخفيضا قدره ٢٥% (خمس وعشرون بالمائة) من القيمة التأجيرية المقدرة تقديرا مباشرا بتاريخ الشراء."

وبما أنه يتبين من هذا النص انه يتوجب على الدوائر المالية المختصة اجراء تقدير مباشر للقيمة التأجيريه بتاريخ الشراء أي لدى انتقال الملكية من المالك المؤجر الى المستأجر (٢٧٩).

وبما انه يتأتى عن ذلك ان " اسباب التخمين" المشار اليها في المادة ٨ من قانون الرسوم والعلاوات البلدية لا تعود قائمة بتاريخ شراء البناء من قبل المستأجر مما يعني انه يتوجب اعادة التخمين وفقا للاصول المنصوص عنها في قانون الرسوم والعلاوات البلدية.

وتتمتع العقارات المشغولة بملакها في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بمعاملة ضريبية تفضيلية (٢٨٠)، و لا تطبق فكرة الدخل التأجيرى الضمنى أو المفترض *Imputed rental income* (إلا في بلجيكا وهولندا والنرويج والسويد) ، مع أن ذلك يجب أن نراه في معظم الدول التي تفرض الضريبة العقارية . وفي نفس الوقت يمكن إعفاء فوائد الرهون من وعاء الضريبة على الدخل الشخصى في العديد من دول منظمة التعاون ، (إلا في كندا وألمانيا وفرنسا الى ستقبل هذا الخصم فى عام ٢٠٠٧) والمملكة المتحدة. وتسمح بعض الدول مثل بلجيكا وأسبانيا بخصم المدفوعات الأصلية التي تسترد (أصل القرض) ، وأكثر من ذلك فإن الأرباح الرأسمالية التي تحقق من التصرف فى المنازل المشغولة بملакها لا تخضع للضريبة على الأرباح الرأسمالية ، مع أن قيمة هذه المنازل تدخل فى وعاء

(٢٧٩) رقم الراي : ٤٦ فى ١١/٥، ١٧ رقم الأساس : ٩٧/٤٤.

(٢٨٠) Åsa Johansson, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys and Laura Vartia: TAX AND ECONOMIC GROWTH ECONOMICS DEPARTMENT WORKING PAPER NO.620, ECONOMICS DEPARTMENT, OECD, ECO/WKP(2008)28, 11-Jul-2008p. 13.

الضريبة على الموارث أو التركات ، فيما عدا كندا والسويد ، وتفرض بعض الدول ضريبة على الصفقات الكبرى *a high transaction tax* لشراء المنازل .

ومنع السودان ^(٢٨١) ضباط قوات الشعب في كل الرتب إعفاء من ضريبة العقار لوحدة سكنية واحدة ، بشرط أن لا يقل عمر المنتفع بالإعفاء عن خمسين سنة ، وأن توصى بإعفائه إدارة الشؤون القانونية المختصة . وللمنتفع الحق في أن يحدد الوحدة التي يستحق عنها الإعفاء، كما لا يشترط أن المنتفع لازال في الخدمة أو في المعاش.

أما القانون العراقي ^(٢٨٢) فقد كان أكثر كرمًا حيث نص على أن :

١ - تعفى دار السكن والشقة السكنية من ضريبة العقار المفروضة بموجب أحكام القانون، ويسري ذلك على الدار أو الشقة السكنية التي يشغلها المشتري عن فترة الإشغال التي لا تزيد على سنة من تاريخ الإشغال .

٢ - ١ - تعفى من الضريبة دار سكن واحدة أو شقة سكنية واحدة يشغلها والدا صاحب الدار أو أحدهما أو أولاده المتزوجون أو أحدهم، بشرط أن لا يملك الشاغل أو زوجه داراً أو شقة سكنية على وجه الاستقلال .

ب - يعتبر الولد الأرملة وله أولاد، والبنت المطلقة ولها أولاد، والأخت الأرملة والأخت المطلقة ولهما أولاد، بحكم الولد المتزوج، لغرض تطبيق أحكام ١ من هذه الفقرة .

(281) المادة رقم ٥/٤٦ من قانون قوات الشعب المسلحة.

(282) راجع المادة الرابعة من قانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ بعد تعديلها بالقانون رقم ٦٦ لسنة ٢٠٠١.

٣ - تعفى العقارات والطوايق التي تشيد حديثا من الضريبة الأساسية والضريبة الإضافية لمدة ٥ خمس سنوات اعتبارا من تاريخ إكمال تشييدها الذي تعينه لجنة التقدير .

٤ - تعتبر دور سكن العقارات المنشأة من دوائر الدولة والشركات العامة أو الجمعيات أو الأشخاص لغرض إسكان منتسبيهم أو تملكها لهم بعد سداد كلفتها سواء أكانت مسجلة في دوائر التسجيل العقاري بأسمائهم ام باسم تلك الجهات أو الأشخاص، على أن كون هنالك بين الطرفين عقد بيع مؤشر لدى دائرة التسجيل العقاري المختصة .

٥ - ١ - إذا بقي العقار خاليا مدة ٣ ثلاثة اشهر فأكثر بصورة مستمرة، يعفى من الضريبة عن مدة الخلو التي لا تزيد على ٦ ستة اشهر، وعلى صاحب العقار ان يقدم إخبارا تحريريا بخلو عقاره، ويؤخذ به اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ تقديم الإخبار، وان يخبر السلطة المالية بإشغال العقار المدعى بخلوه .

ب - إذا تبين أن العقار المدعى بخلوه لم يكن خاليا، أو إذا اشغل العقار المدعى بخلوه ولم يخبر صاحب العقار السلطة المالية بذلك، فلها ان تفرض عليه ما لا يزيد على مثلي الضريبة الأساسية السنوية علاوة على الضريبة المتحققة في الحالة الاولى، وما لا يزيد على مثل الضريبة الأساسية السنوية عن المدة التي تقع بين تاريخ إشغال العقار وتاريخ إطلاع السلطة المالية في الحالة الثانية

ج - للوزير أو من يخوله تمديد المدة المنصوص عليها في ١ من هذه الفقرة ٦ ستة أشهر أخرى، إذا وجد أن هناك أسباباً تحول دون إشغاله .
٦ - لا يخضع للضريبة الإضافية الإيراد السنوي للأوقاف الملحقة .

وفى المملكة المغربية (٢٨٣) تعفى من ضريبة المباني التي يقطنها أربابها (ملاكها) أو المنتفعون بها ، والتي لا تزيد قيمتها الإيجارية قدرأ يتحدد دورياً بقرار إدارى ، بشرط أن لا يتجاوز قدر الإعفاء عن تسعة آلاف فرنك ، وأن لا يكون للمستفيد بالإعفاء إلا مبنى واحد.

ويعفى القانون الأردنى (٢٨٤) الملاك من أداء الضريبة على البناء الذى لم يشغل بأية صورة من الصور طيلة السنة .

ويسمح التشريع اللبناني (٢٨٥) بإعفاء مالك العقار ، أو كل شريك فى عقار ، بإعفاء فى حدود وحدتين سكنيتين يشغلها من إجمالى وحداته على مستوى الدولة، وبشرط أن لا تزيد القيمة التأجيرية لكل وحدة منهما عن مليونى ليرة ، فإذا زادت القيمة الإيجارية عن ذلك سمح بإعفاء ٥٠% من الزيادة وبما لا يتعدى إجمالى الخصم للوحدة السكنية الواحدة عن أربعة ملايين ليرة لبنانية.

(283) راجع الفصل رقم ٧/٢ من الظهير الشريف رقم ١,٥٩,٠٨٤ فى تنظيم المباني ، المنشور بالجريدة الرسمية للملكة المغربية ، العدد رقم ٢٤٦٦ بتاريخ ١٩٦٠/١/٢٩ .
(284) راجع قانون ضريبة الأبنية والأراضى داخل منطلق البلديات والمجالس المحلية الأردنى رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ .
(285) راجع قانون ضريبة الأملاك المبنية للبناتلى الصادر بتاريخ ١٩٦٢/٧/١٧ .

ويعترض بعض الكتاب^(٢٨٦) على الإعفاء الضريبي الممنوح للمباني المشغولة بملكها ، بدعوى أن هذا الإعفاء يشجع الأثرياء على بناء المساكن الكبيرة المعفاة ، كما أنه إعفاء تترتب عليه مشكلات إدارية لتحديد ما إذا كانت هذه العقارات مشغولة بالفعل ، أو أنها مستخدمة لأغراض السكن فقط.

ولذا نتجه بعض الدول إلى ربط الإعفاء بقاعدة معلومات ، ولستكن باستخدام الرقم القومي للممول ، لمنع إساءة مالك العقارات للإعفاء بالتمتع به في أكثر من منطقة أو محافظة ، بالرغم من أنه يتخذ عقاراً واحداً على مستوى الدولة ليكون هو المقر الرئيسي له.

ويبرر المؤيدون لفرض الضريبة على العقار المشغول بملكه بأن ذلك تطبيق لنظرية الدخل المفترض *imputed income* التي تبرزها اعتبارات اقتصادية . وهذه النظرية تقوم على افتراض أن هناك عقارين (أ) و(ب) ، يملكهما شخصان ، فإذا ما قرر كلا منهما أن يسكن في عقار الآخر لوجب عليه أن يدفع إيجاراً عن هذا السكن ، أما إذا ما قررا أن يبقى كلا منهما في عقاره ليشغله فإنه لا يترتب على هذا القرار دخل ، بالرغم من أن العقارين موجودان في الواقع . ومن ثم سقط حساب الدخل المتوقع من هذين العقارين من بين حسابات الدخل القومي ، كما خسرت الحكومة الضريبة على دخل كلا العقارين لا لشيء إلا لأن المالكين لهما قد قررا أن يشغلاه بأنفسهما بدلاً من أن يؤجرانه للغير ، مما يفقد الضريبة حيادها .

أو بعبارة أخرى ؛ فإن الضريبة على العقار المشغول بصاحبه تفترض أن صاحب العقار قد تمتع بدخل غير منظور ، يتمثل في مبلغ النفقة التي

(²⁸⁶) *Sakan Varanyu Watana: Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) ; Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.*

كان عليه أن يؤديها في صورة أجرة ، فيما لو لم يكن يملك هذا العقار ، وكان حتماً عليه أن يدفع أجرة ليسكن عقاراً آخر.

ويعاب على هذه النظرية أنها تقوم على افتراض ، مما يجعل وعاء الضريبة غير يقيني ، يقوم على الحس والتخمين ، فتكون غير دستورية ، كما أنه يعاقب مالك العقار لا لشيء إلا لأن الظروف خدمته فامتلك عقاراً بالميراث مثلاً وشغله بنفسه ، أو أن كان هذا العقار نتيجة جهد خاص به مكنه من ادخار مبلغ اشترى به العقار الذي يشغله ، بخلاف غيره ممن لا يملكون عقارات ، فساوى بينهما مع اختلاف الوضع القانوني لكل منهم ، مما يحتم أن تكون المعاملة غير متساوية.

وفي الهند تعفى الأراضي الفضاء *vacant land* عموماً من الضريبة العقارية عدا الأراضي الفضاء الكائنة في بعض المدن مثل دلهي وكالكتا ، أما العقارات التي يشغلها مالكوها *owner- occupied prosperities* فتخضع لضريبة مخفضة من خلال التقدير المخفض لقيمة العقار أو سعر الضريبة المنخفض أو الخصومات الممنوحة للوعاء للضريبي^(٢٨٧).

وتعفى في الفلبين^(٢٨٨) وحدات السكن التي لا تزيد قيمتها العادلة عن ١٧٥٠٠٠ عملة فلبينية، والتي يبلغ الدولار حوالى ٢٥٠ منها . كذلك تعفى تايلاند السكن الذى يشغله مالكه من الضريبة العقارية .

(287) Kyoung - Hwan Kim : *Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

(288) Kyoung - Hwan Kim : *Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995*

وتعفى من الضريبة العقارية في كينيا ^(٢٨٩) العقارات المستخدمة أماكن للعبادة ، والمقابر ، والمستشفيات ، والمؤسسات التعليمية والخيرية ، والأماكن الرياضية والحدائق والمنتجات العامة.

ويمتد إعفاء المدافن العامة من الضريبة على الأملاك المبنية في لبنان إلى مساكن الحراس والخدم الملحقة بها مباشرة ، و أبنية الميآتم ودور العجزة ، إلا إذا كانت هذه المساكن موزجة أو مستأجرة ، ^(٢٩٠).

وفى تايلاند ^(٢٩١) تعفى من ضريبة المباني والأراضى العقارات الحكومية والدينية ، وكذلك المباني التي يشغلها ملاكها ، والمباني غير المشغولة لمدة اثني عشر شهراً أو أكثر.

وتمنح الفلبين ^(٢٩٢) إعفاء للعقارات التي تملكها الحكومة والهيئات الخيرية والكنائس والتعاونيات ، وللعقارات التي تستخدم في إمدادات المياه والطاقة الكهربائية . ولا تخضع للضريبة المعدات التي تستخدم في السيطرة على التلوث وحماية البيئة .

وتعفى من ضريبة الأبنية في الأردن الأموال العامة والمؤسسات الخيرية والتعليمية والطبية ، ويشترط لإعفاء هذه المؤسسات أن تستعمل الأبنية في تحقيق الغرض منها ، أما إذا أجزتها للغير فلا تستحق الإعفاء وتخضع لذلك للضريبة ^(٢٩٣) .

^(٢٨٩) Tom Konyimish ; *Aspects of Rating practice in Kenya*, University of Nairobi, p. 29.

^(٢٩٠) مديرية الواردات : ضريبة الأملاك المبنية ، مديرية المالية العامة بوزارة المالية ، لبنان ، ٨.

^(٢٩١) Sakan Varanyu Watana: *Property tax in Thailand in ; William Mc Cluskey (ed.) : Property tax; An International comparative Review , Aldershot , U.K 1999.*

^(٢٩٢) Milwida Guerara : *Real property Taxation in Philippines*, Ford Foundation, Manila.

^(٢٩٣) قرار التفسير رقم ٧ لسنة ١٩٨٦ ، بتاريخ ١٩٨٦/٤/١٧ .

وتعفى من الضريبة فى اليمن (٢٩٤) العقارات المملوكة للحكومة ما عدا العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط .

المبحث الثانى

الإعفاء من الضريبة فى التشريع المصرى

قرر المشرع إعفاء الممول من الضريبة على العقارات المبنية لاعتبارات تتعلق بطبيعة ملكية العقار أو الغرض من استعماله ، أو لاعتبارات الممول الشخصية .

وقد عدت المادة ١٨ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ حالات الإعفاء من الضريبة ، فيما يلى :

١- الأبنية المملوكة للجمعيات الخيرية المسجلة وفقاً للقانون والعمالية المخصصة لمكاتب إدارتها أو ممارستها الأغراض التي أنشئت من أجلها .

أعفى القانون الجديد من الضريبة العقارية الأبنية المملوكة للجمعيات الخيرية المعترف بها قانوناً من خلال تسجيلها وفقاً لأحكامه ، أيأ كان نوع هذه الجمعيات : تعاونية(٢٩٥) أو ثقافية أو فنية ، حيث لم يحدد القانون أنواعاً

(294) المادة ٢٨ من قانون ضريبة الدخل اليمنى رقم ٣١ لسنة ١٩٩١ .
(295) أثير الخلاف فى ظل قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٤٥ حول مدى تمتع الجمعيات التعاونية من الضريبة العقارية ، رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة بتاريخ ١٣/٣/١٩٩٥ ، وأيدتها مصلحة الضرائب العقارية بكتابها الدورى رقم ٢٦ بتاريخ ٢٨/١٢/١٩٩٧ ، أنه فى سبيل تشجيع منظمات التعاون الإنتاجى على القيام بعملها قرر لها قانون التعاون الإنتاجى رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥

معينة من هذه الجمعيات ، طالما وصفت أسبق على أعمالها الطابع الخيري ،
أى الذى يسعى لتقديم الخير للمجتمع ، دون أن يهدف إلى تحقيق ربح.

ولم يقصر الإعفاء على الجمعيات التي تزاول نشاطاً بعينه ، واكتفى بأن
تكون هذه الجمعيات مسجلة وفقاً للقانون، و أن تخصص هذه العقارات
لمكاتب إدارتها ، أو لممارستها الأغراض التي أنشئت الجمعيات الخيرية
أجلها.

والعبرة فى إعفاء عقارات هذه الجمعيات بشخص مالك العقار بأن يكون
جمعية. وأن تحقق هذا الوصف لازم لتحقيق الإعفاء مع توافر شرط الغرض
من استعمال العقار الذى تملكه الجمعية ، حيث أن الإعفاء فى حالتها محدود
بعقارات بذاتها، وهى العقارات التي تخصصها الجمعية لتكون مقراً لنشاطها
الإدارى ، حيث توجد بها مكاتب الإدارة الرئيسية أو المالية أو القانونية
وغيرها . أو أن هذه العقارات مخصصة لممارسة الأغراض التي أنشئت
من أجلها ، كالعقارات التي تقدم فيها المعونات العينية أو تتلقى التبرعات
الخيرية ، أو تقدم من خلالها الخدمات للغير كفصول محو الأمية ودروس
التقوية بالمجان إلخ .

عدداً من التفسيرات والمزايا، ومن بينها الإعفاء من بعض الضرائب والرسوم . ولم تشمل
هذه المزايا الإعفاء من الضرائب العقارية ، ذلك لأن نص البند ٢ من المادة ٤٠ من القانون
رقم ١١٠ لسنة ١٩٧٥ قد قصرت إعفاء هذه المنظمات من الضرائب والرسوم التي تقرها
المجالس المحلية طبقاً لقانون الإدارة المحلية . ولما كانت الضريبة على العقارات المبنية
من قبيل الضرائب العامة المقررة بمقتضى القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، ولا يغير من
طبيعتها العامة هذه أن تقوم المجالس المحلية بتحصيلها بمقتضى القانون رقم ١٢٤ لسنة
١٩٦٠ بنظام الإدارة المحلية، إذ لا تزال إجراءات ربط الضريبة وتحديد سعرها وجبايتها
والاضطلاع بأعبائها من قبيل اختصاص الإدارة المركزية ، وهى مصلحة الضرائب
العقارية التابعة لوزارة المالية.

وقد رفض مجلس البرلمان الشرط الذى اقترحه مشروع الحكومة بأن تكون هذه العقارات غير مستغلة لأغراض تجارية ، بما يوحى بأنه لا مانع من أن إعفاء هذه العقارات ولو كانت مستغلة لأغراض تجارية ، طالما كانت هذه الأغراض لخدمة نشاطها الخيرية ، ومع ذلك فقد نصت المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية على أن العقارات المملوكة لتلك الجمعيات أو المنظمات العمالية وتحقق ربعا، وكذلك الشقق أو الدكاكين الملحقة والمؤجرة للغير فلا تعفى من الضريبة.

٢- المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات.

أعفى المشرع العقارات التي تستخدمها المؤسسات التعليمية ، أياً كان نوع التعليم الذى توفره ، وأياً كان شخص مالك هذه المؤسسات فرداً أو شخصاً معنوياً. واشترطت اللائحة التنفيذية للقانون أن تكون المؤسسات التعليمية خاضعة لإشراف وزارة التربية والتعليم أو التعليم العالي أو الأزهر الشريف.

كما أعفيت من الضريبة العقارية المستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات المعدة لقبول جميع المرضى ، بأجر أو بالمجان ، خلافاً لما كان يقرره القانون الملغى بقصر الإعفاء على الجهات التي تقبل المرضى بالمجان (٢٩٦).

(٢٩٦) رأت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع - فتاها بالملف رقم ٦٦٥/٢/٣٧ جلسة رقم ٢٠٠٦/٤/٢٩ أن مستشفى الاقصر الدولى من المراكز الطبية المتخصصة التابعة لوزارة الصحة التي تدار بأساليب استثمارية شأنها كشأن بعض المستشفيات المنشأة بقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٥٦ لسنة ١٩٩٨ ، ومن ثم فهي ليست مرصودة للنفع العام الأمر الذى ينأى بها عن التمتع بالإعفاء الوارد بالمادة ٢١ من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ .

ويهدف هذا النص إلى تشجيع إقامة المؤسسات التعليمية والعلاجية ، بشرط أن تكون المستشفيات والمستوصفات والمبرات مرخصا بها من وزارة الصحة، والملاجئ القائمة على الرعاية الاجتماعية لليتامى والمشردين التي يجب أن تكون خاضعة لإشراف وزارة الشؤون الاجتماعية، يستوى أن يقوم على إنشائها فرد أو شخصية معنوية ، لمعاونة هذه الفئات على الحصول على خدمات تعليمية وصحية واجتماعية مرغوب فيها، ولمعاونة الدولة على تحمل جزء من الإنفاق على هذه الخدمات العامة بطبيعتها.

٣- المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية والمنظمات المالية بشرط أن يتم استخدامها في الأغراض المخصصة لها .

قررت القوانين الخاصة بتنظيم النقابات المهنية كنقابة المهن الزراعية ونقابة التجاريين ونقابة المهندسين ونقابة المهن التطبيقية ونقابة مصممي الفنون التطبيقية ونقابة مهنة التمريض واتحاد نقابة المهن الطبية لتشجيع هذه النقابات على أداء رسالتها في خدمة أعضائها.

كما أن القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٧٩ يعفى من الضريبة المقار والمنشآت والأموال المملوكة للأحزاب السياسية من جميع الضرائب والرسوم العامة والمحلية^(٢٧)،

ومع ذلك فقد أعفى المشرع بالقانون الجديد من الضريبة العقارية المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية ، بشرط أن يتم استخدام هذه العقارات كمقار للأحزاب السياسية والنقابات المهنية في الأغراض

(٢٧) كان القانون ٤٠ لسنة ١٩٧٧ المعدل بالقانون رقم ٣٦ لسنة ١٩٧٩ يشترط لاستفادة الحزب من الإعفاء الضريبي أن لا تقل عدد مقاعده بمجلس الشعب عن عشرة.

المخصصة لها ، فإذا تجاوزت الأحزاب والنقابات المهنية هذه الأغراض كتأجير العقار للغير أو استخدامه فى مزاولة نشاط تجارى مثلاً خضع العقار للضريبة.

ويعنى النص الخاص بالإعفاء الوارد فى القانون الجديد للأحزاب السياسية والنقابات المهنية ، وهو إعفاء محدود ، أن الإعفاء الشامل الوارد بالقوانين السابقة على القانون الجديد قد تم إلغائه، عملاً بقاعدة أن القانون اللاحق يلغى القانون السابق.

ويلاحظ أن المشرع قد أعفى المنظمات العمالية ولم يصفها بالمنظمات النقابية ، وذلك بجانب الإعفاء للنقابات المهنية ، وفى ذلك دلالة على أن الإعفاء يشمل على أنواع معينة من المنظمات النقابية ، وهى المنظمات العمالية ، ولو لم تكن مندرجة ضمن النقابات المهنية .

ونلك بخلاف ما قرره القانون رقم ٣٥ لسنة ١٩٧٦ المعدل بالقانون رقم (١) لسنة ١٩٨١ الذى أعفى المنظمات النقابية من ضريبة المباني والضرائب الإضافية المقررة على العقارات التي تملكها أو تستأجرها ، والرسوم التي تقررها المجالس المحلية طبقاً لقانون الإدارة المحلية. وهذا الإعفاء خاص بالمنظمات النقابية التي لم ترد ضمن المنظمات العمالية الواردة فى البند ١ من المادة ١٨ من القانون الحالى ، كما لم ترد فى الفقرة ج من المادة ٢١ من القانون الملغى.

٤- كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن تقل في قيمتها الإيجارية السنوية عن ٦٠٠٠ (مئة ألف) جنيه .

قرر المشرع إعفاء الممول من الضريبة على العقارات المبنية لاعتبارات تتعلق بظروفه الشخصية ، وذلك استثناء من الطبيعة العينية التي تتميز بها هذه الضريبة .

ولقد حدد المشرع الإعفاء الشخصي لكل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن بما لا يجاوز ستة آلاف جنيه سنوياً ، ومن ثم فإن الإعفاء الشخصي ، يتعدد بتعدد الوحدات المستعملة للسكن في العقار الواحد ، أو بتعدد العقارات في الأماكن المختلفة^(٢٩٨).

ورغم أنه يبدو من ظاهر الإعفاء أنه يتعلق بشخص الممول لمراعاة انخفاض دخله ، فلا يخضع للضريبة الدخل العقاري الذي يقل عن ستة آلاف جنيه ، إلا أن هذا الإعفاء يتكرر بتعدد الوحدات والعقارات السكنية مما يعنى

(٢٩٨) وذلك على خلاف النص الذي اقترحه الحكومة بأن تمنح العقارات ، لا الوحدة في كل عقار ، التي تقل قيمتها عن ستمائة جنيه بشرط ألا تزيد القيمة الإيجارية لجملة عقارات المالك بدءاً بالضريبة على هذا المبلغ على أن يخضع ما زاد عليه للضريبة . ولما كان هذا الإعفاء ضئيل جداً لا يزيد عن خمسين جنيه شهرياً ، يستوى في ذلك أن يكون المالك ملئاً لوحدة عقارية في عقار ، أو ملئاً لعقار بالكامل أو عدد كبير من العقارات ، لذلك رفض مجلس الشورى هذا النص واقترح أن يكون الإعفاء لكل وحدة في عقار تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن خمسة آلاف جنيه على أن يخضع ما زاد للضريبة . ثم وقف مجلس الشعب موقفاً وسطاً فهو لم يعف كل العقارات أياً كان الغرض منها في حدود ستمائة جنيه سنوياً كما رأت الحكومة ، ولا قرر إعفاء جميع العقارات في حدود خمسة آلاف جنيه سنوياً كما رأى مجلس الشورى ، وإنما قرر أن يقتصر الإعفاء على العقارات التي تستعمل لأغراض السكن فقط ، وأن يكون الإعفاء في حدود ستة آلاف جنيه سنوياً .

أنه يمكن أن يتمتع الفرد بإعفاء يزيد عن ستة آلاف جنيه إذا كان يملك أكثر من وحدة أو عقار للسكن.

ويعتبر هذا الإعفاء الشخصي البديل الذي اختاره المشرع عن إعفاء العقارات التي تتشغل بملكها ، فهي لا تحقق دخلاً فعلياً مباشراً لهم ، وإنما يمكن اعتبار أنها تحقق دخلاً غير مباشر ، وذلك لأن شغلهم للعقار الذي يملكونه يوفر عليهم مبلغاً من المال كان عليهم دفعه نظير استئجار عقار آخر .

ولقد رفض البرلمان^{٢٩٩} إعفاء السكن العائلي لمالك العقار من الضريبة العقارية ، واكتفى بتقرير إعفاء شخصي بواقع ستة آلاف لكل وحدة عقارية ، سواء استغلت هذه الوحدة كسكن عائلي لمالكها ، أو قرر تأجيرها للغير .

(٢٩٩) سبق للدولة في العديد من القوانين المتواترة تقرير إعفاء الإيراد المفترض عن المسكن المملوك للممول أو المنزل الذي له في حق الانتفاع أو السكن فقد نصت المادة الأولى من القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بتقرير بعض الإعفاءات من الضريبة على العقارات المبنية وخفض الأيجارات بمقدار الإعفاءات والنص في المادة الرابعة من المادة سالفة الذكر والنص في المادة من التفسير التشريعي الملزم الصادر بالقرار رقم ١ لسنة ١٩٦٣ في شأن تفسير أحكام القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية يدل على أن المشروع قد قرر بعض الإعفاءات من الضريبة على العقارات المبنية وأعطى المالك وهم المأجرون أصلاً بها من ادائها سواء كانت المباني منشأة أصلاً لأغراض السكني أو لغيرها من الأغراض وذلك مقابل قيام المالك بتخفيض الأجرة بما يوازي الإعفاء المذكور بقصد التخفيف عن كامل المستأجرين اعتباراً من أول يناير ١٩٦٢ على التفصيل الوارد به.

وقد نصت المادة السادسة من القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بعد تعديلها بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٩ والتي تقرر أنه لا يدخل في الحساب إيرادات ومصروفات عند تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة الإيراد المفترض عن المنزل المملوك للممول متى كان يشغله فعلاً وأن الإعفاء يقتصر على منزل واحد ويشترط لإعفاء هذا الجزء من الإيراد أن يشغل الممول المنزل بالسكن فيه أما إذا شغله بغير طريق السكن فلا يسري الإعفاء وكذلك إذا شغل جزء

وكانت الحجة في رفض إعفاء السكن العائلي لمالك العقار (٣٠٠) أن الدول التي تقرر الإعفاء تضع قيوداً صارمة لكي يتمتع المالك المقيم في هذا السكن بالمعاملة الضريبية التفضيلية التي تقررها قوانين تلك الدول ، لذا روى عدم إعفاء هذا السكن في القانون الجديد لصعوبة تطبيقه ، حيث يصعب تتبع وإثبات إقامة الشخص وأسرته بعقاره ، كما أن هذا الإعفاء

منه بالسكن واجر جزءاً آخر أو أقام به محلاً تجارياً أفي جزء من ايراد العقار بنسبة الجزء الذي يسكنه إلى الأجزاء الأخرى.

وقد نصت المادة ٦٦ من القانون رقم ٤٩ لسنة ١٩٧٩ في شأن تأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر المنشور بالجريدة الرسمية العدد "٣٦" في ١٩٧٧/٩/٨ علي انه مع عدم الاخلال بأحكام القانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ بتقرير بعض الاعفاءات الضريبية علي العقارات المبنية وخفض الاجارات بمقدار الاعفاء والقانون رقم ٣٨ لسنة ١٩٦٧ في شأن للظافة العامة والقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٦٨ باستثناء بعض الاماكن من الاعفاءات الضريبية المقررة بالقانون رقم ١٦٩ لسنة ١٩٦١ المشار إليه يعني شاغلو المساكن من أداء الضرائب العقارية الاصلية والاضافية كما يعني اصحاب العقارات التي انشئت قبل أول يناير سنة ١٩٤٤ من ضرائب الدفاع والأمن القومي ونصت المادة ٦٧ من ذات القانون علي ان تسري هذه الاعفاءات المقررة بالمادة السابقة اعتباراً من أول يناير سنة ١٩٧٧ علي المساكن المنقولة أو المشغولة لأول مرة بعد ١٩٦٩/٨/١٨ وقد نصت المادة ١١ من القانون رقم ١٣٦ لسنة ١٩٨١ في شأن الأحكام الخاصة بتأجير وبيع الاماكن وتنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر المنشور بالجريدة الرسمية العدد رقم "٣١" ج في ١٩٨١/٧/٣٠ علي انه "قيما عدا المباني من المستوي الفاخر يعني اعتباراً من أول يناير التالي لتاريخ العمل بهذا القانون ملاكو وشاغلو المباني الوجرة لأغراض السكن التي انشئت أو تنقشأ من ١٩٧٧/٩/٩ من جميع الضرائب العقارية الاصلية والاضافية ولا تدخل ايرادات هذه المساكن وعاء الضريبة العامة علي الايراد" مفاد ذلك ان الاعفاء الوارد بهذا النص من الضرائب العقارية الاصلية والاضافية قلصر علي المساكن دون المستوي الفاخر ويبدأ سريته من أول يناير سنة ١٩٨٢ وما بعدها ذلك ان هذا القانون قد صدر في ١٩٨١/٧/٢٧ ونشر في ١٩٨١/٧/٣٠ إلا أنه نص في خصوص المادة ١١ منه علي ان يعمل بها من أول يناير التالي لتاريخ نشر القانون أي أن يده سريته يكون اعتباراً من ١٩٨٢/١/١ وان الأصل سريان القانون منذ نشره ما لم ينص القانون علي موعد آخر. نقلاً عن: المستشار محمد الجابري : تناقضات في تطبيق الضريبة العقارية ، الجمهورية . ٢٠٠٩/٩/٢٢ .

(٣٠٠) انظر: تقرير اللجنة المشتركة لمجلس الشعب لدراسة مشروع قانون الضريبة على العقارات المبنية ، المرفق رقم (١).

يؤدى إلى ظهور نزاعات ضريبية بين الممولين والإدارة الضريبية فى تلك الدول ، نظراً لأن البعض يتخذ كوسيلة لتجنب الضريبة أو التهرب منها.

فضلاً عن أن العقار فى مصر هو الضامن للضريبة فى القانون الجديد ، و بالتالى فإن الضريبة ترتبط بالعقار وليس مالكة ، وأن من الثابت فى دفاتر مصلحة الضرائب العقارية بيانات العقار نفسه ، لأن المالك يتغير فى حين يبقى العقار قائماً بذاته ، وقد يكون هناك صعوبة كبيرة حالياً فى تحديد ملكية العقارات فى مصر ومعرفة ما إذا كان مالكو تلك العقارات هم المقيمون فيها أم لا.

ولا يشترط ، للحصول على الإعفاء الشخصى فى حدود ستة آلاف جنيه لكل وحدة ، أن يكون العقار مشغولاً بمالكة ، بل يكفي أن يكون مستعملاً للسكن ولو من غير المالك ، وبأجر. ومن ثم لا تعفى من الضريبة الوحدة العقارية التى تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن الحد الأدنى وهو ستة آلاف جنيه إذا كانت مستعملة فى غير أغراض السكن كالوحدة التى تستخدم ، مثلاً ، كمكتب للمحاماه أو عيادة طبية. كما لا تستفيد بهذا الإعفاء المحلات التجارية والورش والمصانع الموجودة بالعقار .

وإذا كانت الوحدة تستخدم لغرض السكن وغرض آخر ، فإن العبرة فى منح الإعفاء بالغرض الغالب ، ذلك لأن المشرع استخدم عبارة " مستعملة لأغراض السكن " كشرط لمنح الإعفاء ، أى أن تكون الوحدة مخصصة أصلاً لتستعمل فى السكن ، وعلى هذا الأساس فإن وجود غرفة بشقة المحامى التى يسكن فيها ، ويخصصها لمكتبته ومراجعة أبحاثه القانونية أثناء إقامته بالشقة لا تمنع من منحه الإعفاء ، أما الشقة التى يستخدمها أصلاً

كمكتب لاستقبال عملائه ، ويخصص بها غرفة يستريح فيها أثناء القليولة أو بعضاً من الوقت فلا تمنح الإعفاء....وهكذا.

ويحدد مبلغ الإعفاء لكل وحدة بستة آلاف جنيه بعد خصم النسبة المقررة مقابل جميع التكاليف ، حتى يخضع الباقي ، بعد خصم مقابل التكاليف والإعفاء الشخصى ، للضريبة .

والعبرة فى تحديد القيمة الإيجارية للوحدة السكنية المعفاة بالقيمة التى تحددها لجان الحصر والتقدير لا بالقيمة الفعلية التى توجر بها الوحدة فعلاً، والتى تعبر عنها العقود المبرمة بين المالك والمستأجر مثلاً ، ذلك لأن المشرع قد أطلق تعبير القيمة الإيجارية دون أن يلحقها بوصف " الفعلية" ، مما مؤداه أنه يقصد القيمة الإيجارية التى يعنها فى القانون عامة،وهى القيمة التقديرية أو الاعتبارية.

وبالنسبة للعقار الذى يتضمن عدداً من الوحدات السكنية المملوكة لعدد من الملاك ، بما يحتويه من أجزاء مشتركة يستعملها جميع الشاغلين كالمسلم والمساعد والمناور وغيرها ، فإن القيمة المقدرة للأجزاء المشتركة توزع على عدد الوحدات السكنية ، بحيث تضاف إلى كل وحدة النسبة التى تخصها من هذه القيمة قبل خصم مقابل التكاليف وحدود الإعفاء المقرر.

و إذا زادت قيمة كل وحدة سكنية عن ستة آلاف جنيه سلباً فإن الزيادة عن هذه القيمة وحدها هى التى تخضع للضريبة.

أعفى المشرع الأحواش ومباني الجبانات والتي تستعمل فى أغراض دفن الموتى وزيارتهم ، ولا تستعمل فى السكن عادة .

ولا يمنع الإعفاء من أن تكون هذه المباني معدة للسكن المؤقت الذى تقتضيه أغراض الدفن والطقوس الدينية والزيارات التى يحكمها العرف والعادة ؛ فتشغل بعض مباني الجبانات بالمفروشات والأثاث ، بما يتلاءم مع ما اعتاده أصحابها على السكنى المؤقت فيها خلال المواسم والأعياد .

ولقد غاير المشرع فى حكم إعفاء المباني المقامة بمناطق الجبانات ، فعلى حين أعفى فى القانون الملغى المباني الواقعة فى منطقة الجبانات فإن المشرع بالقانون الحالى قد قصر الإعفاء على مباني الجبانات ، ليوكد عدم إعفاء بعض المنازل والعمارات التى أقيمت فى منطقة الجبانات بسبب التمدد السكنى العشوائى فى السنوات الأخيرة ، والتى يقيم فيها الناس إقامة دائمة.

ويرجع ذلك إلى الأصل أن الجبانات تعتبر من أملاك الدولة العامة ، ولا تزول عنها هذه الصفة إلا بزوال تخصيصها قراراً أو بالفعل ، عملاً بلائحة الجبانات والقانون رقم ٥ لسنة ١٩٦٦ بشأن الجبانات^(٣٠). وأن القانون اذ أخرج الأملاك العامة من دائرة المعاملات بنصه عدم جواز تملكها بوضع اليد أو بيعها أو التصرف فيها إلا بقانون أو أمر إنما جعل هذه الحصانة لتلك الأملاك طالما هي مخصصة للمنفعة العامة ، فإذا ما زال هذا التخصيص لسبب من الأسباب خرجت بذلك من دائرة الأملاك العامة ودخلت

^(٣٠) راجع أحكام النقض فى الطعن رقمى ١٧٦٦ و ١٨٦٠ لسنة ٥١ ق جلسة ١٩٨٥/٥/٣٠.

في عداد الأملاك الخاصة فتأخذ حكمها ، ويصح إذن تملكها بوضع اليد المدة المكسبة للملك . ومن ثم فإن وضع اليد على أرض جبانة يكسب الملكية متى كان قد وقع بعد زوال تخصيص الجبانة للدفن واندثار معالمها وآثارها⁽³⁰²⁾ . أى أن هناك تفرقة بين الجبانات وما يلحق بها من عقارات معدة للدفن وطقوسه، وبين العقارات الأخرى الكائنة بهذه المناطق والتي تأخذ حكم العقارات الموجودة في المناطق الأخرى ، والتي تستعمل لأغراض سكنية أو غير سكنية ، وتعين للمنفعة الخاصة.

ومن ناحية أخرى فلا يمنع الإعفاء أن يثبت أن منطقة المقابر قد امتنع الدفن فيها ، ذلك لأنه من المقرر في قضاء محكمة النقض أن الأماكن المخصصة للعبادة والبر والإحسان والتي تقوم الدولة بإدارة شئونها والصرف عليها من أموالها ، والمباني المخصصة للمقابر - الجبانات - تعتبر من أملاك الدولة العامة . و أن الغرض الذي من أجله خصصت الجبانات للمنفعة العامة ليس بمقصود على الدفن وحده بل يشمل حفظ رفات الموتى بعد دفنهم وينبني على ذلك أنها لا تفقد صفتها العامة بمجرد إبطال الدفن وحده بل يشمل حفظ رفات الموتى بعد دفنهم . و ينبني على ذلك أنها لا تفقد صفتها العام بمجرد إبطال الدفن فيها مادامت قد خصصت للدفن واعدت لهذا الغرض ثم ومن فلا يجوز تملكها بوضع اليد عليها إلا بعد زوال تخصيصها لما أعدت له واندثار معالمها⁽³⁰³⁾.

(302) حكم النقض في الطعن رقم ١٧ لسنة ٩ ق جلسة ١٩٣٩/١١/٢٣ .

(303) الطعن رقم ٢٥٢٢ لسنة ٦١ ق جلسة ١٩٩٦ / ٣ / ٣ .

٦-أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقاً للقوانين المنظمة لها

أعفى المشرع من الضريبة العقارية المباني التي تخص مراكز الشباب والرياضة . ويشترط أن تكون العقارات المعفاة في هذه الحالة من العقارات المبنية ، لأن المشرع قصر الإعفاء على الأبنية ، وأن يكون مالك المبنى مركزاً للشباب منشأ وفقاً للقوانين المنظمة للشباب والرياضة. وتطلبت اللائحة التنفيذية لمنح الإعفاء أيضاً أن تكون المراكز مسجلة وفقاً للقانون، وأن تكون المباني تكون معدة لمزاولة النشاط الشبابي أو الرياضي.

ومن ثم لا تعفى من الضريبة الأراضي المملوكة للغير والتي تقام عليها مباني مراكز الشباب، كما لا تعفى من الضريبة الصالات الرياضية والمباني التي تزاول فيها بعض الأنشطة الرياضية إذا كانت تابعة لمنشآت القطاع الخاص ، أو للشركات أو الأفراد ، سواء كانت تزاول فيها هذه الأنشطة بمقابل أو بدون مقابل.

كما لا تعفى من الضريبة العقارات والمحلات الملحقة بمراكز الشباب والموجرة للغير.

٧-العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل

تنص المادة ٣٢ من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لعام ١٩٦٣ - والتي انضمت إليها مصر بالقرار الجمهوري رقم ٧٧٤٩ لسنة ١٩٦٤ - على أن " تعفى مباني القنصلية ومسكن رئيس البعثة القنصلية العامل إذا كانت ملكاً أو موجرة للدولة الموفدة أو لأي شخص يعمل لحسابها ، من جميع الضرائب

والرسوم مهما كانت أهلية أو بلدية أو محلية ن بشرط الا تكون مفروضة مقابل خدمات خاصة .

ولا يطبق هذا الإعفاء إذا كان تشريع الدولة الموفد إليها يفرضها على الشخص الذى تعاقده مع الدولة الموفدة أو مع الشخص الذى يعمل لحسابها.

ومفاد ذلك أن الاتفاقية تعفى مباني البعثة القنصلية ومسكن رئيسها العامل من كافة الضرائب والرسوم غير المفروضة مقابل خدمات خاصة . ومناطق هذا الإعفاء أن تكون هذه الضرائب والرسوم مفروضة قانوناً على الدولة التابع لها البعثة ، بمعنى أن يكون عبء الضريبة أو الرسم واقعاً على عاتق الدولة لا على شخص الدبلوماسى أو القنصل مثلاً.

ولقد نص المشرع بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بأن تعفى من الضريبة العقارات التي تملكها الحكومات الأجنبية فى مصر ، بشرط المعاملة بالمثل بالنسبة للدور التي تملكها الحكومة المصرية فى الدول الأجنبية التابعة لها العقارات المعفاة .

ويسرى هذا الإعفاء حتى ولو كان بعض أجزاء المبنى مشغولاً بسكنى السفراء والوزراء والمفوضين والقناصل أو بعض أعضاء السلك الدبلوماسى والقنصلى ، أو غيرهم ممن لا ينطبق عليهم الصفة الدبلوماسية أو القنصلية ، كالمستشارين والسكرتارية ، إذا توافر شرط المعاملة بالمثل.

وكان النص القديم يعفى العقارات المملوكة للدولة الأجنبية ، ثم تغير النص فأعفى العقارات المملوكة للجهات الحكومية، مع ما هو معلوم من اختلاف فى المدلول بين الحكومة والدولة ، لأن لفظ الدولة أعم ويشمل إذ يتضمن الجهات الحكومية والهيئات العامة ، مما مؤداه أن الإعفاء فى القانون

الحالى قاصر على إعفاء العقارات المملوكة للجهات الحكومية أى التي تملكها الوزارات والإدارات والحكومية الأجنبية ، ولا يشمل الإعفاء العقارات التي تملكها الهيئات العامة الأجنبية.

وعلى الرغم من أن مناط الإعفاء هو توافر شرط المعامل بالمثل للعقارات التي تملكها الحكومة المصرية فى الخارج ، بحيث تعفى العقارات التي تملكها حكومات الدول التي تمنح إعفاء للعقارات التي تملكها الحكومة المصرية ، فإن المشرع بالقانون الحالى قد أجاز لوزير المالية ، بعد أخذ رأى وزير الخارجية، أن يمنح إعفاء للعقارات المملوكة لحكومات دول لا تتمتع فيها العقارات المملوكة للحكومة المصرية بإعفاء لسبب وحيد وهو أن تلك الدول لا توجد فيها ، أو لا تطبق ، الضريبة العقارية ، المماثلة للضريبة العقارية المصرية.

ويقصد بالمماثلة هنا أن لا توجد ضريبة على العقارات فى الدولة الأجنبية يكون وعاؤها القيمة الإيجارية للعقار ، سواء كانت هذه القيمة حكومية أو حقيقية ، دون أن يعنى ذلك عدم وجود ضرائب على العقارات على الإطلاق. ومن ثم فلا مانع من أن يستخدم وزير المالية الرخصة المقررة له قانوناً بإعفاء عقار مملوك لحكومة أجنبية إذا كانت الدولة التابعة لها هذه الحكومة تفرض ضريبة على العقار المصرى الكائن بها ، ولكن بوعاء لا يماثل وعاء الضريبة العقارية المصرية ، كأن يكون وعاء الضريبة الأجنبية مثلاً صافى الثروة ، أو القيمة الرأسمالية للعقار عند التصرف فيه للغير.

٨- العقارات المخصصة لمنفعة الأراضي الزراعية المحيطة بها

يعنى المشرع من الضريبة العقارات التي تخصص لمنفعة الأراضي الزراعية كالأجران والشون والصوامع المستخدمة لخدمة الأرض الزراعية ، والتي يفترض أن تكون كائنة داخل البلد التي توجد فيه هذه الأراضي ، وأن لا يتم استغلالها بمقابل يحصل عليه مالكيها. ويعتد في منح الإعفاء بالمعايير على الطبيعة ، التي تقوم بها مصلحة الضرائب العقارية ، وما يرد من بيانات في الاقرار المقدم من المكلف باداء الضريبة وفقا لهذا القانون والمؤيد بشهادة معتمدة من الجمعية الزراعية المختصة.

٩- الدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح.

أعفى المشرع من الضريبة العقارية الدور التي تخصص للمناسبات الاجتماعية ، مثل صالات الأفراح ، ومقاعد تلقى العزاء ، التي تخدم الجمهور دون أن تستهدف الربح.

وتعفى هذه الدور سواء قدمت خدماتها بالمجان ، أو بأجر رمزي لتغطية تكاليفها أو ترشيد استخدامها، دون أن يكون الهدف منها الربح.

واشترطت اللائحة التنفيذية إعفاء هذه الدور أن لا تهدف الى تحقيق الربح ويتبين ذلك بمقتضى شهادة صادرة من الضرائب المصرية.

أما الصالات التي تخصصها الفنادق والمؤسسات التجارية لإقامة الأفراح أو للاجتماعات العامة بأجر يتجاوز التكلفة ، أو يغلب عليها الطابع التجارى فإنها تخضع للضريبة.

إلغاء الإعفاءات المقررة بقوانين أخرى

وفقاً لنص الفقرة الأخيرة ما المادة الثانية من مواد إصدار القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإلغاء كل نص يخاف أحكامه ، فإن الإعفاءات من الضريبة على العقارات المبنية التي تقرر بقوانين أخرى ، ولم ينص عليها قانون الضريبة المذكور ، تكون قد ألغيت اعتباراً من تاريخ العمل باستحقاق الضريبة العقارية الجديدة ، أى اعتباراً من أول يناير التالي لإخطار المكلف بالتقديرات الجديدة .

ومن ثم فإنه تلغى الإعفاءات المقررة ، مثلاً (٢٠٤)، لدور العرض السينمائي والواردة بالقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٧٤ ، والإعفاءات المقررة لمشروعات التنمية السياحية ومشروعات استصلاح الأراضي المعاملة بقانون الأراضي الصحراوية رقم ٤٣ لسنة ١٩٨١ .

الالتزام بتقديم الإقرار

إذا زالت عن أي عقار أسباب الإعفاء من الضريبة وجب على المكلف بأدائها تقديم إقرار للمأمورية الواقع في دائرتها العقار، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتباراً من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال سبب الإعفاء منه.

ولقد حددت المادة ١٨ من اللائحة التنفيذية الإجراءات الآتية لمنح

الإعفاء:

(٢٠٤) محمود جاب الله أبو المجد: الضريبة العقارية بين التشريع والأزمة المالية، المؤتمر الضريبي الخامس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٤ - ٢٧ يونيو ٢٠٠٩.

١ - يقدم المكلف بأداء الضريبة - عن كل وحدة يطلب إعفاءها من الضريبة - طلباً، الى مأمورية الضرائب العقارية المختصة على النموذج المعد لذلك، متضمناً اسمه وصلته بالوحدة المراد إعفاؤها، وسبب طلب الإعفاء مشفوعاً بالمستندات إن وجدت، ويجب قيد هذا الطلب في سجل قيد الطلبات المعد لهذا الغرض ويحدد به تاريخ تقديمه.

٢ - تتولى مأمورية الضرائب العقارية المختصة إحالة الطلبات المقدمة إليها للإدارة المختصة لنظرها والفصل فيها، على أن يعتمد هذا القرار من مدير مديرية الضرائب العقارية.

وفي جميع الأحوال إذا زالت عن أى عقار مبنى من العقارات المنصوص عليها في المادة ١٨ من القانون أسباب الإعفاء من الضريبة وجب على المكلف بأدائها تقديم إقرار بزوال سبب الإعفاء للمأمورية المختصة الواقع في دائرتها العقار، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتباراً من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال سبب الإعفاء عنه.

وعلى المأمورية المختصة إمساك سجل قيد الإقرارات المقدمة من المكلفين بأداء الضريبة والخاصة بزوال سبب الإعفاء، موضحاً به تاريخ تقديم الإقرار وما تم بشأنه^(٣٠٥).

(305) راجع المادة رقم ١٨ من اللائحة التنفيذية للقانون.

الفصل الثانى

رفع الضريبة

بينت المادتان ١٩-٢٢ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ أحكام رفع الضريبة على بعض العقارات لاعتبارات تتعلق بظروف تطرأ عليه ، والإجراءات اللازمة للنظر فى طلب الرفع والفصل فيه ، وما يترتب على زوال الظروف التي أدت إلى رفع الضريبة. ونبين ذلك فيما يلى :

أحوال رفع الضريبة

وفقاً لنص المادة ١٩ من القانون (٢٠٠٨) ترفع الضريبة فى الأحوال الآتية:

١- إذا أصبح العقار معيَّناً طبقاً للمادة (١٨) من هذا القانون

تناولنا فيما تقدم نص المادة ١٨ من القانون، والتي تتعلق بحالات عدم الخضوع للضريبة ، وإن كان المشرع قد أطلق عليها إعفاء .

وقد أثير التساؤل عن مجال التفرقة بين حالات الإعفاء المقررة فى المادة ١٨ وبين حالات رفع العقار لكونه أصبح معنى وفقاً لنص المادة ١٩ ،

(٢٠٠٦) تقبل المادة ٢١ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بعد إلغاء حالتين من حالات رفع الضريبة ، هما حالة ما إذا خلا العقار أو جزء منه من السكن أو مما يحتويه مدة ثلاثة أشهر متتالية على الأقل ولم ينتفع به بأى وجه من الوجوه ، وحالة العقارات التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة، بجانب بعض التعديلات الأخرى التي أدخلت على المواد الأخرى المتصلة برفع الضريبة.

ولماذا لم يشملهما حكم واحد ، خاصة وأن الإعفاء وصف للعقار فى
الحالتين ؟ .

ولقد أجاب مجلس الدولة (٢٠٧) بأن المادة الخاصة برفع الضريبة عن
العقار الذى أصبح معفى تعطى حكماً للاستقبال ، وهى بذلك تنصرف إلى
العقارات التى تتوافر فيها حالة من حالات الإعفاء بعد تاريخ العمل
بالقانون ، أما العقارات التى توافرت فيها شروط الإعفاء عند العمل بالقانون
فإنها تندرج تحت حالة الإعفاء المنصوص عليها فى المادة الخاصة بالإعفاء،
وبذلك يصير إعمال كل نص فى مجاله الذى عناه المشرع ؛ فالإعفاء يكون
بالنسبة إلى العقارات المبنية التى كانت مغطاة أصلاً ، أو استحدثت إعفاؤها
وكانت شروط الإعفاء متوافرة فيها وقت العمل بالقانون ، ويكون هذا الإعفاء
تلقائياً ، إذ أن مادة الإعفاء لم تستلزم شروطاً معينة لإعمال هذا الإعفاء . أما
المباني التى توافرت فيها حالة من حالات الإعفاء بعد العمل بالقانون
المذكور فإنها لا تعفى من الضريبة ، بل ترفع عنها إعمالاً لأحكام رفع
الضريبة ، وبالإجراءات والشروط المنصوص عليها فى القانون.

ومع تأييدنا لمعيار التفرقة بين حكم الإعفاء ورفع الضريبة فى هذه
الحالة ، وهى أن الرفع يتعلق بحكم تعلق بالعقار فى المستقبل ، إلا أننا لا
نقبل أن نربط تطبيق النص على حالة العقار فى تاريخ العمل بالقانون ، لأن
معنى ذلك أن المادة الخاصة بالإعفاء لا تطبق إلا على العقارات القائمة فى
تاريخ العمل بالقانون ، بينما يكون الحال بالنسبة لجميع العقارات التى أنشئت
أو تغير حالها بعد تاريخ العمل بالقانون هو رفع الضريبة ، أى لا مجال

(٢٠٧) الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، الفتوى رقم ٤٦١ فى
أغسطس ١٩٥٧.

لإعفاء تلقائي بالنسبة لها ، وهو قول لايمسأده نص صريح فى قانون الضريبة .

وإن غاية التفرقة بين حكمى الإعفاء ورفع الضريبة فى رأينا ، هو فى أن حكم الإعفاء يتعلق بعقار توافرت فيه شروط الإعفاء فى بداية تعامله ضريبياً ، أى فى تاريخ إتمام بنائه أو صيرورته قابلاً للانتفاع به ، وسواء تم ذلك فى تاريخ العمل بالقانون أو فى تاريخ لاحق له؛ فمثل هذا العقار يعفى من الضريبة تلقائياً طالما توافرت فيه شروط الإعفاء ، أما حالات رفع الضريبة فتتعلق بالعقار الذى كان خاضعاً للضريبة ، فى أى وقت كذلك ، ثم طرأت عليه حالة من حالات رفع الضريبة ، مما استلزم رفعها بالشروط والإجراءات المقررة قانوناً. تدل على ذلك كلمة "رفع" التي تعنى أن عبء الضريبة واقع على العقار بسبب عدم تمتعه بالإعفاء، ثم طرأت عليه ظروف جعلته جديراً بالإعفاء ، مما يستلزم رفع الضريبة عند بعد التأكد من هذه الظروف ، من خلال مراجعة الشروط واتباع الإجراءات المقررة قانوناً.

وترفع الضريبة على العقارات التي تغير ملكيتها من الأفراد إلى الأشخاص التي قرر القانون فى المادة ١٨ عدم خضوع العقارات التي تملكها للضريبة.

فإذا تصرف المالك فى عقاره إلى الحكومة ، أو إلى السفارة، الأجنبية لتستعمله كمقر لسفارتها فى مصر ، أو إلى هيئة دينية لتخصصه لإقامة الشعائر الدينية، أو لغير ذلك من الأحوال التي تبرر عدم الخضوع للضريبة وفقاً لنص المادة ١٨ المشار إليها ، فإنه ترفع الضريبة على هذه العقارات اعتباراً من التاريخ الذى تتوافر فيه شروط أعمال المادة ١٨ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، إذ بينت المادة ٢٠ أن تحقق حالات الرفع لا

تؤدي إلى تقرير إعفاء تلقائي للعقار عند انقطاع الإيراد (٢٠٨) ، بل يلزم تقديم طلب للإعفاء ، وإعمال الرفع من أول الشهر الذي قدم فيه طلب الرفع.

٢- إذا تهدم أو تخرّب العقار كلياً أو جزئياً إلى درجة تحول دون الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه.

في هذه الحالة ترفع الضريبة عن العقار ، لأنه لم يعد صالحاً ، كله أو جزء منه ، للانتفاع ، بسبب الهدم أو التخریب.

ولا يكفي لتقرير هذا الإعفاء أن يكون العقار قد أخلى لمدة من الزمن طالت أو قصرت مع بقاءه دون تهدم أو تخرّب ، لأنه لم يعد لمثل هذه الحالة من سبب للإعفاء بعد أن صدر القانون الجديد ولم يتضمنها على خلاف ما قرره القانون الملغى في الفقرة ب من المادة ٢٢ منه، مما يدل على أن هذه الصورة من التعطل الوقتي لم تعد سبباً للإعفاء.

ويشترط لإعمال نص البند ٢ من المادة ١٩ من القانون الجديد أن يكون العقار قد هدم أو تخرّب كلياً أو جزئياً ، ويتطلب لتقرير هذا الإعفاء أن تقوم الجهة الإدارية المختصة بمعاينة العقار على الطبيعة للوقوف على حالته، وتحديد الجزء الذي تهدم أو تخرّب منه.

كما يشترط كذلك لرفع الضريبة أن يؤدي التهدم أو التخریب إلى عدم الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه، ومن ثم فلا ترفع الضريبة إذا كان العقار قد تهدم أو تخرّب جزء منه ، ومع ذلك فقد أمكن الانتفاع به على نحو آخر ، كأن يستخدم الجزء المتهدم أو الذي خرب للتخزين أو كجراج للسيارات، وما إلى ذلك من أوجه الانتفاع.

(٢٠٨) كمال الجرف، ص ٥٦٦.

القاعدة :يكون رفع الضريبة عن العقار كله أو جزءه معه بحسب الأحوال

إن رفع الضريبة يرتبط بالحالة التي يكون عليها العقار المطلوب رفع الضريبة عنه ، فلو كان سبب الرفع يلحق بالعقار كله، تقرر رفع كامل الضريبة على جميع العقار ، اما إذا كان سبب الرفع يلحق بجزء من العقار ، مع صلاحية باقى أجزائه للاستعمال أو الانتفاع، ولو لم يكن مستعملاً أو منتفعاً به بالفعل فإن الضريبة ترفع على الجزء المتضرر فقط ، اما باقى أجزاء العقار فتفرض الضريبة عليه ، ويلتزم المالك بأدائها.

٣-إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستقلة .

ويجمع هذه الحالة مع سابقتها الحكمة من رفع الضريبة وهى عدم الاستغلال ، إذ تفقد الأرض الفضاء غير المستعملة شرط استحقاق الضريبة، ولم تعد بهذا الوضع فى حكم العقارات المبنية التى تخضع للضريبة ، وفقاً لنص المادة (٨) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

العقارات التى تنزع ملكيتها للمنفعة العامة

وفقاً لنص المادة (١١) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ترفع الضريبة بمقدار ما يدخل من العقار فى المنفعة العامة ، اعتباراً من تاريخ الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية، وذلك لأن القدر المنتزع ملكيته للمنفعة العامة لم يعد فى ملك الممول ، وبذلك يكون الممول قد فقد جزء من إيرادات عقاره فوجب أن تخفض الضريبة بمقدار هذا الجزء المفقود.

رفع الضريبة كأثر تصحيح ربط الضريبة

كانت المادة ٢٠ من الأمر العالى الصادر عام ١٨٨٤ تجيز لكل من ربطت عليه الضريبة غراً (أى خطأ) ، أو كانت بها زيادة عن مقدارها الحقيقى أن يطلب تصحيح الخطأ أو رفع الزيادة ، ولكن القانون الحالى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لم يتضمن نصاً مماثلاً ، ومن ثم يكون قد اكتفى بالقواعد العامة التى تجيز تصحيح الأخطاء المادية ممن وقع فيها ، وعدم حصانة الأعمال القانونية المخالفة للقانون ضد الإلغاء.

كذلك يمكن أن ترفع الضريبة التى ربطت على الممول بالخطأ لتطبيق القانون ، تطبيقاً للقواعد العامة ، لأن الإجراء الذى يصدر مخالفاً للقانون لا يكتسب أى حصانة، ويجوز العدول عنه أو تصحيحه ، دون حاجة إلى أن ينص القانون صراحة على ذلك .

ومن ثم ترفع الضريبة التى تربط خطأ على عقار غير تام ، أو على عقار معفى، كذلك ترفع الضريبة التى تربط بالزيادة لخطأ مادى أو حسابى ، أو لعدم تنفيذ قرارات لجنة الطعن بتخفيض القيمة الإيجارية (٣٠٩).

إجراءات رفع الضريبة

لا ترفع الضريبة فى هذه الأحوال من تلقاء ذاتها ، وإنما يشترط لرفع الضريبة ، وفقاً للمادة ٢٠ من القانون ، أن يقدم صاحب الشأن طلباً بذلك . إذ ترفع الضريبة فى الأحوال المقررة قانوناً بناء على طلب من المكلف بأداء الضريبة، وذلك اعتباراً من أول الشهر الذى قدم فيه الطلب وحتى التاريخ الذى يزول فيه سبب الرفع.

(٣٠٩) مصلحة الضرائب العقارية، التعليمات المنظمة، ص ٧٨.

ولا يقبل طلب الرفع إلا إذا أودع الطالب تأميناً مقداره خمسون جنيهاً، وما يدل على أداء آخر قسط مستحق من الضريبة وقت تقديم الطلب، كأن يكون الطلب مصحوباً بقسيمة دالة على أداء آخر قسط من الضريبة وقت تقديم الطلب. على أن يرد مبلغ التأمين له إذا قبل طلبه. وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات الرفع.

ولقد حددت المادة ١٩ من اللائحة التنفيذية الإجراءات التالية لرفع الضريبة :

أ - يقدم المكلف بإداء الضريبة - عن كل وحدة يطلب رفع الضريبة عنها - طلباً الى مأمورية الضرائب العقارية المختصة على النموذج المعد لذلك، متضمناً اسمه وصلته بالوحدة المراد رفع الضريبة عنها وسبب طلب الرفع مشفوعاً بالمستندات ان وجدت، على ان يقيد الطلب في سجل قيد الطلبات المعد لهذا الغرض ويحدد به تاريخ تقديمه.

ب - لا يقبل طلب الرفع الا اذا اودع المكلف بإداء الضريبة تأميناً مقداره خمسون جنيهاً عن كل وحدة يطلب رفع الضريبة عنها، على ان يرد مبلغ التأمين له اذا قبل طلبه.

ج - على المكلف بإداء الضريبة ان يرفق بطلبه ما يدل على اداء آخر قسط مستحق من الضريبة وقت تقديم الطلب.

د - تتولى مأمورية الضرائب العقارية المختصة احالة الطلبات المقدمة اليها للجان الحصر والتقدير المنصوص عليها بالمادة ١٣ من القانون لنظرها والفصل فيها، على ان يعتمد هذا القرار من رئيس مصلحة الضرائب العقارية او من يفوضه فيما عدا حالات الرفع الأتية والتي يتم اعتمادها من مديري مديريات الضرائب العقارية، كل في نطاق اختصاصه:

حالات رفع الضريبة التي لا يتجاوز فيها اجمالي طلب الرفع ٥٠٠ جنيه.

حالة تهدم او تخرب العقار كلياً او جزئياً.

حالة صدور قرار من لجنة الطعن برفع الضريبة عن العقارات المبنية.
هـ — ترفع الضريبة بناء على قرار لجان الحصر والتقدير الصادر في هذا الشأن اعتباراً من أول الشهر الذي قدم فيه الطلب وحتى التاريخ الذي يزول فيه سبب الرفع.

و — يجوز للمكلف بأداء الضريبة الطعن في قرار لجنة الحصر والتقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول، وذلك أمام لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة ١٧ من القانون والتي تتولى نظر الطعن وفقاً لقواعد وإجراءات عمل لجان الطعن المنصوص عليها بهذه اللائحة. وعلى اللجنة إصدار قرارها في الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه.

البت في طلبات رفع الضريبة

وفقاً لنص المادة ٢١ من القانون ، تتولى لجان الحصر والتقدير النظر والفصل في طلبات رفع الضريبة، ويجوز للطالب الطعن في قرار اللجنة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالقرار، وذلك أمام لجنة الطعن المنصوص عليها في المادة (١٧) من هذا القانون، وعلى اللجنة إصدار قرارها في الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه.

ولا يترتب على طلب الرفع وقف أداء الأقساط المستحقة ما لم يمض على الطلب ستة أشهر دون الفصل فيه (٣١٠) .

مدة رفع الضريبة

تكون مدة رفع الضريبة من أول الشهر الذى قدم فيه الطلب ، وحتى التاريخ الذى يزول سبب الرفع ، فيما عدا حالة رفع الضريبة لنزع ملكية العقار للمنفعة العامة، فيكون الرفع اعتباراً من تاريخ الاستيلاء الفعلى بواسطة الجهة طالبة نزع الملكية.

(٣١٠) كان قرار وزير المالية رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٨٤ يجمع مصلحة الضرائب العقارية ، ممثلة فى رئيسها، هى الجهة المختصة بمراجعة واعتماد رفع وإسقاط الضرائب العقارية وملحقاتها اعتباراً من ٣٠ أكتوبر ١٩٨٤ على مستوى كافة المحافظات عدا محافظات القاهرة والأسكندرية وبور سعيد حيث تقوم هذه المحافظات ببحث طلبات الرفع واستيفاء كافة المستندات وإجراء المعاينات والتحقيقات اللازمة ، وإعداد مذكرة بموضوع الرفع وتسوية حسابية بالمبالغ المرفوعة وتحضير قرار الرفع لهذه التسوية ، وترسل كافة الأوراق للمصلحة لمراجعتها حسابياً وقانونياً واعتماد القرار ، ثم إعادته للمديرية المختصة لتنفيذه بجريدة الحساب ، وبالمكلفة والتأشير بالمبالغ المرفوعة واستنزائها بأمر التحصيل والحجز (النموذج رقم ١٠ ضرائب عقارية) .

ثم صدر قرار وزير المالية رقم ٤٤٨ لسنة ١٩٩٨ (الذى نشر فى عدد الوقائع المصرية رقم ١٠١ فى ١٠/٥/١٩٩٨ ويعمل به اعتباراً من ١١/٥/١٩٩٨) بتعديل بعض أحكام القرار الوزارى رقم ٢٠٨ لسنة ١٩٨٤ مقررأ عدم اختصاص مصلحة الضرائب العقارية فى مراجعة القرارات الصادرة عن لجان الاستئناف ومجلس المراجعة برفع الضريبة عن الأطنان والعقارات المبنية ، ونقل الاختصاص بشأنها إلى مديريات الضرائب العقارية بالمحافظات.

أثر زوال حالات الرفع

إذا زالت عن عقار أسباب رفع الضريبة وجب على المكلف بأدائها أن يخطر مأمورية الضرائب العقارية المختصة خلال ستين يوماً من تاريخ زوال سبب الرفع لإعادة ربط الضريبة التي كانت مفروضة قبل الرفع، وذلك اعتباراً من أول السنة التالية للسنة التي زال فيها سبب الرفع وحتى نهاية المدة المقررة للتقدير.

الباب الرابع

تحصيل الضريبة

يمكن تحصيل الضريبة العقارية بطرق عدة ، منها ^(٣١١) تحديد نقاط للتحصيل تقرب مواقع التحصيل من أماكن العقارات الخاضعة للضريبة فتيسر على الممولين أدائها ، كما هو الحال في كالكتا بالهند ، أو السماح بدفع الضريبة في فروع البنك التي يتعامل معها الممول ، كما هو الحال في كراتشي بباكستان .

كما يمكن السماح بأداء الضريبة على أقساط أو دفعات ربع أو نصف سنوية .

وفي سوريا تستحق الضريبة على ريع العقارات والعروضات دفعة واحدة بعد إصدار قرار التكليف ^(٣١٢) . وإذا قام المكلف بتسديد هذه الضريبة خلال شهرى يناير وفبراير استناد من خصم على هذه الضريبة بواقع ٤% ، أما إذا سدها في الشهرين التاليين ، مارس وأبريل ، حصل على خصم قدره ٣% من الضريبة. ثم أصدر المشرع السوري ^(٣١٣) عفواً عن جميع القوائد والجزاءات والغرامات على اختلاف أنواعها ، المتوجبة على بعض المكلفين بالضرائب والرسوم المباشرة بما في ذلك ضريبة ريع العقارات، المستحقة عن عام ٢٠٠٧ وما قبلها ، بشرط أن يتم تسديد الضرائب المستحقة بالكامل في موعد غايته ٣١ أكتوبر ٢٠٠٩ .

(٣١١) William Dilinger: *Urban property taxation in Developing Countries* , The International Bank for Reconstruction and Development , The World Bank , Working Papers , WPs41, August 1988,p.34.

(٣١٢) المرسوم التشريعي رقم ٥٣ الصادر بتاريخ ٢٠٠٦/١٠/١ .
(٣١٣) راجع المرسوم التشريعي رقم ٢٢ الصادر في ٢٣ /٤/ ٢٠٠٩ .

وصدر في لبنان عام ١٩٩٩ قانوناً^(٣١٤) خفض بصفة استثنائية حوالي ٨٠% من الغرامات المستحقة على المخالفين ، بما فيهم مكلفي ضريبة الأملاك المبنية ، بما لا يجاوز التخفيض مليار ليرة.

ويخير المكلف بضريبة المباني في السودان^(٣١٥) بأن يدفع الضريبة المتأخرة إما بطريقة القسط الشهري ، وذلك بدفع الضريبة على اثنتي عشر قسطاً متساوية خلال سنة، وذلك في اليوم الأخير من كل شهر ، أو أن يدفعها على أربعة أقساط متساوية خلال السنة على الوجه الذي تحدده جهة الإدارة.

وفي اندونيسيا^(٣١٦) يكون قطاع البنوك مسئولاً عن استلام وتدوين حساب الإيرادات الضريبية ، على أن تتحدد مسبقاً بنوك معينة وفق تقسيم جغرافي لتكون بمثابة نقاط تحصيل وتودع الإيصالات المطبوعة في كل نقطة من نقاط الدفع لتخفيض تكاليف الامتثال الضريبي على الممولين وعلى الإدارة ، وبموجب هذه الإيصالات تعد قوائم المخالفين عن توريد الضريبة .

كذلك الحال في اليابان^(٣١٧) فإنه يمكن تحصيل الضريبة التي يتأخر الممولون عن سداها بالحجز على هذه العقارات وبيعها في المزاد.

وتتدرج العقوبات في أرمينيا^(٣١٨)، حيث يضع المتأخرون عن أداء الضريبة لجزاء مالي ، هو الغرامة التي تقدر بواقع ٠,١% يومياً خلال التسعين يوماً الأولى للتأخير عن الميعاد ، ثم تزداد إلى ٠,٣% عن الفترة التي تزيد عن تسعين يوماً إلى نهاية السنة. ويجوز توقيع الحجز على حسابات

(٣١٤) القانون رقم ٥٥ بتاريخ ١٩٩٩/١/٣٠.

(٣١٥) قانون ضريبة المباني الصادر في ١٩٨٨/١/٦.

(٣١٦) Roy Kelly : *Property taxation in Indonesia, challenges for decentralization*, Lincoln Institute of Land policy , Working Paper , No.3,2003,p6.

(٣١٧) Kyoung - Hwan Kim : *Property taxation and property tax reform in Asia , some relevant lessons for Africa countries* , Municipal development program , Zimbabwe, Nov.1995

(٣١٨) Richard Almy : *Property taxation in Armenia*, p.5.

البنوك والمبالغ النقدية للمتأخرين، وكذلك الكميات المقبوضة لصالح الممول ، ويمكن أن يلحق الحجز العقار ذاته إذا لم تف أموال البنوك بأداء الضرائب المتأخرة ، كما يتاح للإدارة لضريبة بيع هذا العقار بالمزاد. فضلاً عن الجزاءات الجنائية التي تتراوح ما بين السجن سنتين إلى خمس سنوات .

كما تتدرج الغرامة في القانون الفلسطيني رقم ١١ لسنة ١٩٥٤ ، ووفقاً لنص المادة رقم ١٥ منه إذا لم تدفع الضريبة خلال التسعة أشهر الأولى من السنة المالية يستوفى من المكلف مبلغ إضافي كغرامة بنسبة ٥% من المبلغ المستحق الأداء إذا دفعت الضريبة خلال المدة الباقية من عام التحقق ، وتزيد الغرامة إلى ١٠% إذا تأخر دفعها عن عام التحقق.

وتوزع الحصيلة الضريبية في أرمينيا بواقع ٩٥% على المحليات ، وتؤول إلى الحكومة المركزية الخمسة في المائة الباقية^(٢١٩).

تقسيم

بين المشرع المصري في القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قواعد تحصيل الضريبة على العقارات المبنية ومجالات التفسير التي أتاحها للمتعسرين أو غير القادرين على الالتزام بها ، ونبين ذلك في فصلين ، أولهما لبيان قواعد التحصيل والآخر للتفسيرات في التحصيل على النحو التالي:

(^{٢١٩}) Richard Almy : *Property taxation in Armenia*, p.5.

الفصل الأول

قواعد التحصيل

نظم قانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ قواعد تحصيل الضريبة على العقارات المبنية ، فبين وجوب أدائها في تاريخ معين ، وطريقة تحصيلها ، كما قرر بعض الضمانات التي تكفل تحصيل هذه الضريبة وعدم التهرب من أدائها.

متى تكون الضريبة واجبة الأداء ؟

وفقاً لنص المادة (٣) من القانون تستحق الضريبة على العقارات المبنية في الأول من يناير من كل عام ، ويكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر مأموريات الضرائب العقارية بالمحافظات والمأموريات التابعة لها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين (٣٢٠) ، وفقاً لنص المادة (٦) من ذات القانون.

ولقد اعتنق المشرع بهذا النص مبدأ : دين الضريبة محمول لا مطلوب ، ومعناه أن على الممول أن يبادر بحمل الضريبة المستحقة عليه ، أي أدائها ، إلى مصلحة الضرائب عند استحقاقها ، ولا ينتظر حتى تطالبه المصلحة بها ، وذلك حتى لا يستفيد الممول من مبلغ دين الضريبة في تحقيق مصلحة خاصة به خلال الفترة من استحقاق الضريبة إلى تاريخ مطالبتة

(٣٢٠) نصت الفقرة الثانية من المادة ٢٥ من القانون الملغى على أن " يكون أدائها في مكاتب التحصيل الواقع في دلترتها العقار ، والتي يصدر بتعيينها قرار من وزير المالية والاقتصاد".

بها ، وحتى لا يكون تأخر مطالبة المصلحة بالضريبة سبباً إثراء المكلف أو الدائن بها دون مقتضى.

وتعتبر الضريبة واجبة الأداء بمجرد حصول النشر والإعلان إتمام التقديرات فى الجريدة الرسمية.

ولا يمنع وجوب أداء الضريبة تقدم الممول ، أو صاحب الشأن بتنظلم من هذه التقديرات أمام لجنة الطعن ، وذلك حتى لا يتخذ من التنظلم سبباً لتأجيل دين الضريبة أو المماطلة فى دفعها، عملاً بقاعدة الدفع أولاً ثم التنظلم.

طريقة تحصيل الضريبة

تنص المادة (٢٣) على أن " تحصل الضريبة المستحقة وفقاً لهذا القانون على قسطين متساويين يستحق الأول منهما حتى نهاية شهر يونيو، ويستحق الثاني حتى نهاية شهر ديسمبر من ذات السنة، ويجوز للممول سداد كامل الضريبة فى ميعاد سداد القسط الأول. وتقسط الضريبة التى يتأخر ربطها عن وقت استحقاقها لأي سبب على مدة معاوية لمدة التأخير".

وفى تقليل عدد الأقساط إلى اثنين مصلحة لكل من الخزانة العامة والممول ، فهى بالنسبة للخزانة العامة تتمثل فى تيسير عملية التحصيل، وتقليل تكلفتها الإدارية ، وتحقق بالنسبة للممول مصلحة فى أنها تمكنه من أداء الضريبة مجزأة مرة كل نصف سنة ، بدلاً من إلزامه بأدائها مرة واحدة.

ولم يشأ المشرع أن يجعل أداء الضريبة شهرياً حتى لا يكون في ذلك إضاعة لوقت الممول وجهده، وإرهاق للإدارة الضريبية في المتابعة الشهرية لهذه المبالغ بما لا يتناسب مع الحصيلة المتوقعة منها.

ويكون أداء كل قسط من قسطين الضريبة في مكاتب التحصيل الواقع في دائرتها العقار ، والتي يصدر بتعيينها قرار من وزير المالية .

ولقد جعلت المادة ٩ من القانون الحالي دين الضريبة العقارية محمولاً لا مطلوباً ، وذلك بالنص على أن يكون دين الضريبة وفقاً لهذا القانون واجب الأداء في مقر مديريات الضرائب العقارية بالمحافظات والمأموريات التابعة لها دون حاجة إلى مطالبة في مقر الدين.

وأما الضريبة التي يتأخر ربطها عن وقت استحقاقها لأي سبب من الأسباب فتقسط على مدة مساوية لمدة التأخير^(٣١).

ومع ذلك فقد أجاز القانون للممول سداد كامل الضريبة في موعد سداد القسط الأول ، إذا رغب في ذلك تخفيفاً عن كاهله ، أو كان له في ذلك مصلحة بقدرها.

(٣١) كان قد صدر القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٨٠ وأجاز لرئيس مصلحة الضرائب العقارية ، تيسيراً على بعض الممولين، أن يقرر تقسيط ضريبة العقارات المبلية والضرائب الإضافية الملحق بها والمستحقة عن سنة ١٩٧٨ والسنوات السابقة عليها والتي يتأخر أدائها أو بعضها . ويتم تقسيط هذه المبالغ على خمسة أقساط سنوية ، اعتباراً من أول يناير ١٩٧٨ وحتى نهاية سنة ١٩٨٣ ، ويؤدى كل قسط مع الضريبة السنوية ، وفقاً للقواعد والأوضاع المقررة لتحصيل هذه الضريبة ، على أن يعمل بها اعتباراً من مارس ١٩٨٠ .

قرر القانون عدداً من الضمانات التي تكفل تحصيل الضريبة فى المواعيد المقررة وتحول دون التهرب من أدائها ، وهذه الضمانات هى :

أ- التضامن فى أداء الضريبة

وفقاً لنص المادة (٢٤) "يكون المستأجرون مسئولين بالتضامن عن أداء الضريبة، مع المكلفين بأدائها، وذلك فى حدود الأجرة المستحقة عليهم وبعد إخطارهم بذلك بخطاب موصى عليه بعلم الوصول . وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة وملحقاتها التى تسلم إليهم بمثابة إيصال من المكلف بأداء الضريبة فى حدود ما تم تحصيله، وبمثابة إيصال من المكلف باستيفاء الأجرة فى حدود ما أداءه المستأجر .

ولما كان الالتزام بالتضامن يأتى تابعاً وتالياً للالتزام الأصلى ، إذن فالملتزم الأصلى أو المدين بالضريبة هو صاحب العقار ، والذى يمكن أن يكون مالكا للعقار ، أو صاحب حق الانتفاع عليه . أى أن (٣٢) المدين بالضريبة هو الشخص الذى يستفيد من إيراد العقار ."

وكان النص فى القانون الملغى لا يعفى المستأجر من المسئولية التضامنية عند قيامه بأداء ما زاد على أجرة ثلاثة أشهر معجلاً إلى المالك ، إذ يشترط لإعفاء المستأجر من المسئولية التضامنية أن يقوم المستأجر بأداء الأجرة مقدماً ، وأن لا يتجاوز مقدار الأجرة المدفوعة مقدماً على ثلاثة

(322) د. عاطف صدقى ، ود. محمد أحمد الرزاق، ص ٩٣ .

أشهر ، وأن يكون أداء الأجرة بموجب مخالصة ثابتة التاريخ قبل موعد استحقاق الضريبة المطلوبة.

ولقد قضى بأن (٣٢٣) صاحب الأرض يعتبر متضامناً مع صاحب المبنى فى أداء الضريبة المستحقة ، باعتبار أن التزام مالك تابع لالتزام مالك البناء المدين أصلاً بالضريبة.

ب- التحصيل عن طريق الحجز الإدارى

نصت المادة (٢٥) من القانون على أن : "يتبع في تحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة بمقتضى هذا القانون أحكام القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ بشأن الحجز الإدارى، وذلك دون الإخلال بحق المصلحة فى اتخاذ إجراءات تحصيلها بطريق الحجز القضائى طبقاً لقانون المرافعات المدنية والتجارية".

وتعامل الغرامات المستحقة عند الإخلال بأحكام القانون معاملة الضريبة فى جواز تحصيلها بطريق الحجز الإدارى عند عدم أدائها فى الميعاد.

ج- حق الامتياز

منحت المادة (٢٦) من القانون للخرانة العامة فيما يختص بتحصيل الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة حق الامتياز على العقارات المبنية

(٣٢٣) قضاء النقض فى الطعن رقم ٢٠ لسنة ١٩ ق ، جلسة ١٩٦٩/١/١ .

المفروض عليها الضريبة، وعلى أجرة هذه العقارات، وعلى المنقولات المملوكة للمكلف بأداء الضريبة والموجودة في العقار.

وواضح من هذا النص أن محل الامتياز العقار أو العقارات المفروض عليها الضريبة، والإيجار، والمنقولات التي يملكها المكلف بأداء الضريبة والتي تكون موجودة في العقار محل الامتياز.

وقضت محكمة النقض (٣٢٤) بأن "التضامن بين المدنيين لا يجوز افتراضه، وجب أن لا يكون محل شك في العبارة التي تضمنته، فإذا لم يكن واضحاً بجلاء فسرت العبارة لمصلحة المدنيين، لأن الأصل هو عدم تضامنهم ومؤدي ذلك أن يكون مالك الأرض التي أقيم عليها البناء المطالب بضريبته كفيلاً متضامناً مع مالك البناء في أداء هذه الضريبة باعتبار التزام مالك الأرض التزاماً تابعاً لالتزام مالك البناء المدين أصلاً بالضريبة. وأن حق الامتياز المقرر في المادة ٢٧ من القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لا يعدو أن يكون حقاً تبعياً ضامناً للوفاء بالحق الأصلي ولا تنزع عنه صفة الكفيل عن صاحب الأرض ويجعله مدينأ أصلياً بهذه الضريبة".

ولم يتبن المشرع ما قرره المادة ٢٧ من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بمد نطاق حق الامتياز ليشمل المباني والأراضي المقامة عليها أو الملحقة بها، سواء كانت هذه الأراضي ملكاً لأصحاب المباني أو لغيرهم.

(٣٢٤) الطعن رقم ٢١٨ لسنة ٢٣ ق نقض مدني جلسة ١٩٦٨/١/٩.

د- استحقاق مقابل تأخير

وفقاً لنص مادة (٢٧) يستحق مقابل تأخير على ما لا يتم أدائه من الضريبة وفقاً لهذا القانون وذلك اعتباراً من أول يناير التالي للسنة المستحق عنها الضريبة.

ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه وذلك عن فترة التأخير، ولا يترتب على الطعن أو الالتجاء إلى القضاء وقف استحقاق هذا المبلغ.

ويعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة دين الضريبة.

ولقد نصت المادة ٢٠ من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه إذا تقاعس المكلف بأداء الضريبة عن الوفاء بها في المواعيد المقررة وفقاً للقانون، يستحق عليه مقابل تأخير على ما لم يتم أدائه من الضريبة، ويراعى ما يأتي:

أ — اتخاذ جميع الإجراءات القانونية ضد المكلف بأداء الضريبة الذي تقاعس عن أداء الضريبة في المواعيد المقررة لها وذلك تطبيقاً لأحكام المواد ٢٤ و ٢٥ و ٢٦ من القانون دون الإخلال بالعقوبات المقررة في الباب السادس منه.

ب — يعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة وجميع المبالغ المقررة في القانون معاملة دين الضريبة عند اتخاذ إجراءات تحصيلها.

ج — إخطار المستأجرين بخطاب موصى عليه بعلم الوصول بمسؤوليتهم بالتضامن مع المالك بأداء الضريبة بسداد الضريبة، وذلك في حدود الأجرة المستحقة عليهم على أن يتم ذلك قبل نهاية الشهر بعشرة أيام.

د — يستمر تحصيل الضريبة من المستأجرين في حدود الأجرة إلى أن يتم أداء كامل الضريبة المستحقة أو قيام المالك بأداء الضريبة بأدائها أو ثبوت انتهاء العلاقة الإيجارية.

توزيع حصيلة ضريبة العقارات المبيعة

وفقاً لنص المادة (٢٨) تؤول حصيلة الضرائب العقارية والمبالغ المقررة في هذا القانون للخزانة العامة يخصص للمحافظات ٢٥% من حصيلة الضريبة المحصلة في نطاق كل محافظة وبما لا يقل عما تم تحصيله من هذه الضريبة في العام المالي ٢٠٠٦/٢٠٠٧م ويجوز عند الاقتضاء تعديل هذه النسبة بالزيادة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناءً على عرض من وزير المالية.

الفصل الثانى

تيسيرات التحصيل

التخفيف على المولين

استحدث القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ صورتين من صور التخفيف على المولين ، الأولى ترفع عن المكلف الالتزام بدين الضريبة أو جزء منه بغض النظر عن قدرته على أدائه ، ويعرف ذلك بالعفو الضريبي ، والثانية إبراء نمة المكلف عن دين الضريبة أو جزء منه لعدم قدرته على أدائه من خلال تحمل الخزانة العامة بهذا الدين بدلاً منه. ونبين ذلك فيما يلى :

الصورة الأولى: العفو الضريبي

استحدثت المواد الرابعة والخامسة والسادسة من مواد إصدار القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ نظاماً للعفو الضريبي ، يتم بمقتضاه رفع الالتزام الضريبي على المكلف بالضريبة على العقارات المبنية المقررة بالقوانين السابقة عفواً كلياً أو عفواً جزئياً.

وهذا العفو بنوعية عفو مؤقت ، بمعنى أنه يسرى تطبيقه على المكلفين الذين تتوافر فيهم الشروط القانونية ، وخلال المدة الزمنية التي حددها القانون ، ولا يكون له اثر على غير هؤلاء المولين ، أو من تتوافر فيهم شروطه ولكنهم تقاعسوا للمطالبة بتطبيقه بعد انقضاء مدته القانونية.

قررت المشرع منح الممول عفواً كلياً إذا لم يكن قد سبق تسجيله بدفاتر مصلحة الضرائب العقارية ، عملاً بقاعدة عفا الله عما سلف لفتح صفحة جديدة ببيضاء بين المكلف ومصلحة الضرائب.

وعلى ذلك نصت المادة الرابعة على أن يعفى كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على عقاراته المبنية، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون وما يرتبط بتلك الضريبة من غرامات أو ضرائب إضافية وغيرها.

وفى تطبيق أحكام هذه المادة يشترط^(٢٢٥) لمنح العفو الضريبي ما يلي :

١. ألا يكون المكلف بأداء الضريبة قد سبق تسجيله بدفاتر أجهزة الضرائب العقارية .
٢. أن يتقدم المكلف بطلب للاستفادة من الإعفاء الضريبي وفقاً لأحكام هذه المادة قبل مضي سنة من تاريخ العمل بهذا القانون أي قبل ٢٤/٦/٢٠٠٩ .
٣. يلتزم المكلف بأن يتقدم بإقراره وفقاً للمادة (١٤) من القانون المرفق -إلى مأمورية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار في المواعيد ووفقاً لحالات الحصر المنصوص عليها فيها وذلك خلال سنة من تاريخ العمل به .

(٢٢٥) انظر الكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ٢٠٠٨ الموقع من وزير المالية.

٤. مع مراعاة ما ورد في البند رقم (١) سالف البيان يلتزم المكلف بأداء الضريبة بأن يضمن طلبة إقراراً منه بأنه لم يسبق تسجيله لدى أجهزة الضرائب العقارية وتقوم المأمورية بالتأكد في وقت لاحق من صحة هذه البيانات عن الفترة السابقة حتى تاريخ تقديم الطلب .

وعلى المأمورية أن تسجل هذا الطلب في سجل خاص تثبت فيه رقم وتاريخ تقديم الطلب وصفة من تقدم به . وعلى أن تنتهي المأمورية من دراسة الطلب وإصدار شهادة بالإعفاء الضريبي من المديرية خلال مدة أقصاها ٣٠ يوم من تاريخ تقديم الطلب وإلا تقدم المكلف بطلب إلى رئيس المصلحة لبحث أسباب عدم إيداء الرأي في طلبه والرد عليه.

وإذا تأكدت المأمورية من توافر شروط الإعفاء ، عليها أن تعد مذكرة برأيها بأحقية المكلف للحصول على الإعفاء الضريبي لاعتمادها من مدير المديرية لإصدار قرار بذلك.

وتسجل المأمورية قرار الإعفاء من الضريبة في سجل خاص وتسلم المكلف بأداء الضريبة صورة منه.

٢-الفنوالجرتى

كما منح القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ عفواً جزئياً على من سبق تسجيلهم وعليهم ديون ضريبية ومقابل تأخير لم يتم دفعها بسبب النزاع حول وعائها الضريبى ، ولازال النزاع منظوراً بشأنها أمام الجهة الإدارية المختصة أو أمام القضاء ، حيث عمل المشرع على إنهاء هذه المنازعات من

خلال تحديد مبلغ معين يكتفى بدفعه بدلاً من السير في إجراءات التقاضى التي قد تطول مدتها .

ولقد تناولت المادتان الخامسة والسادسة العفو الجزئى للمنازعات القضائية.

ورقناً للمادة الخامسة تنقضي الخصومة في جميع الدعاوى التي لم يفصل فيها بحكم بات، والمقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول يناير سنة ٢٠٠٨م بين المصلحة والمكلفين بأداء الضريبة والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير القيمة الإجارية المتخذة أساساً لحساب الضريبة على العقارات المبنية، وذلك إذا كانت القيمة الإجارية السنوية محل النزاع لا تتجاوز ألفي جنيه، وتمتع المطالبة بما لم يسند من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى (٣٦).

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انتضاء الخصومة حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المستحقة على القيمة الإجارية المتنازع عليها.

(٣٦) كان من الأجدر أن يستجيب مجلس الشعب لاقتراح مجلس الشورى بأن يترتب على العفو أن تمتنع المطالبة بالمبالغ الأخرى المرتبطة بالضريبة ، وخلصه مقابل التأخير ، حتى لا يفقد العفو غاية الحكمة من تقرير وهو سقوط كافة الالتزامات المالية الواقعة على كاهل المكلف بسبب القوانين القديمة وفتح صفحة جديدة له بدون ملاحقت أو منازعات قضائية، إذ أن قصر العفو عن الضرائب المتأخرة وحدها دون غرامات التأخير الناتجة عن التأخر من أداء هذا العبء ذاته، تعنى أن المنازعة على الفرع يمكن أن تستمر بالرغم من عدم وجود منازعة على الأصل وهي المطالبات الضريبية، وخاصة إذا كانت غرامات التأخير تفوق مبالغ الضريبة ذاتها.

وذلك كله ما لم يتمسك المكلف بأداء الضريبة باستمرار الخصومة في الدعوى بطلب يقدم إلى المحكمة المنظورة لديها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون.

ونصت المادة السابعة على أنه في غير الدعاوى المنصوص عليها في المادة السابقة من هذا القانون يكون للمكلفين بأداء الضريبة على العقارات المبنية في المنازعات القائمة بينهم وبين المصلحة والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول يناير سنة ٢٠٠٨م طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها وفقاً للشرائح الآتية:

(١٠%) من قيمة الضريبة على العقارات المبنية والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها إذا لم تجاوز القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه.

(٢٠%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتنازع عليها إذا تجاوزت القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند (١).

ويترتب على وفاء المكلف بأداء الضريبة المقررة وفقاً للبندين السابقين براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها، ويحكم بانتهاء الخصومة في الدعوى إذا قدم المكلف بأداء الضريبة إلى المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء.

وفي جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها.

أما المادة السابعة فقد تناولت حكم العفو الجزئي بالنسبة للمنازعات الإدارية المتعلقة بالقانون الملغى، والتي كانت تنظرها مجالس المراجعة قبل بداية عام ٢٠٠٨ بأن نصت على أن للممولين المكلفين بأداء الضريبة في التظلمات المقدمة قبل أول يناير سنة ٢٠٠٨ إلى مجالس المراجعة المنصوص عليها في المادة (١٦) من القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ من قرارات لجان التقدير، أن يطلبوا خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون، حفظ التظلمات المقدمة منهم مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتظلم منها وفقاً للشرائح الآتية:

(١٠%) من قيمة الضريبة على العقارات المبنية والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتظلم منها إذا لم تجاوز القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه.

(٢٠%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على القيمة الإيجارية السنوية المتظلم منها إذا تجاوزت القيمة الإيجارية عشرين ألف جنيه، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها في البند (١).

ولا يترتب على حفظ التظلم حق للمكلف بأداء الضريبة في استرداد ما سبق أن سدده طبقاً للتقدير المتظلم منه.

وتحفظ بقوة القانون التظلمات المشار إليها إذا كانت مقدمة من الحكومة.

ولقد بين المشرع فى المادة (٢٩) للصورة الثانية من تخفيف دين الضريبة ، حين استحدث نصاً يقرر بأن تتحمل الخزنة العامة الضريبة المستحقة على المكلف بأدائها وفقاً لأحكام هذا القانون، وذلك إذا طرأت تغيرات اجتماعية على المكلف أو ورثته من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة.

ويجب التفرقة فى هذا الصدد بين الإعفاء من الضريبة و تحمل الخزنة العامة للضريبة ، فالإعفاء من الضريبة يعنى أن الأصل هو خضوع الوعاء للضريبة غير أن المشرع رأى لاعتبارات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية أو مالية قدرها عدم إلزامه بالضريبة تخفيفاً للعبء أو تشجيعاً لمزاولة النشاط الذى تقرر إعفاء وعاءه من الضريبة . ولا يكون هذا الإعفاء إلا فى الأحوال التى يبينها القانون عملاً بنص المادة ١١٩ من الدستور .

أما تحمل الخزنة العامة بالضريبة فتعنى أن المكلف ملزم أصلاً بالضريبة وخضع لها ، وتحدد وعاءها، وصار التزامه بها نهائياً وغير قابل للطعن بأى صورة من الصور ، ولامجال لإعفائه منها ، إلا أنه طرأت على ظروف الممول الشخصية أو الاجتماعية ما جعلته غير قادر على الوفاء بكل هذه الضريبة أو بعضها ، مما استلزم تحديد شخص ما يتحمل عبوها نيابة عنه ، فعين المشرع للخزنة العامة لتقوم بها الدور . أى أن ظاهر النص يوحى بأن تقوم الخزنة العامة بمسداد الضريبة التى يعجز المكلف عن أدائها إلى الدائن بها بدلاً عنه.

ولما كانت الخزانة العامة هي هذا الدائن بالضريبة التي عجز المكلف عن أدائها ، فإن القول بتحمل الخزانة العامة للضريبة نيابة عنه ، يعنى أن يقوم المتحمل بالضريبة وهو الخزانة العامة بدفعها إلى الدائن بها وهو الخزانة العامة أيضاً ، وهو عبث نئى عن المشرع أن يقصده .

ومن ثم فإننا نرى أن النص على تحمل الخزانة العامة بالضريبة فى هذه الحالة ما هى إلا صورة من صور الغبراء أو التنازل عن الدين الضريبى . أو بعبارة أخرى هى صورة من صور الإسقاط الضريبى ، اختار لها المشرع وصف تحمل العبء ، حتى تعطى مدلولاً إنسانياً يحسن صورة القانون أمام المجتمع.

ولقد ربط المشرع تحمل الخزانة العامة بالضريبة بشرط أن تطرأ تغيرات اجتماعية على المكلف أو ورثته من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة ، كأن يعجز المكلف عن العمل ويفقد مصدر دخله ، أو يتصرف فى عقاره بالبيع للإئفاق على مرضه أو كارثة حاقت به ، أو أن يتوفى المكلف ويترك ورثته دون عائل أو دون مصدر دخل كاف لسداد الضريبة.

وتدل عبارة التغيرات الاجتماعية على أن تحمل الخزانة العامة للضريبة لا يكون إلا عندما يكون المكلف فرداً أو شخصاً طبيعياً ، خاصة وأن المشرع أجاز تحمل الضريبة كذلك نيابة عن ورثة المكلف، وهو ما يعنى أنه لاجال لتحمل العبء فى حالة ما إذا كان المكلف شخصاً معنوياً: كالشركة إذا أفلس أو حققت خسائر تجعلها عاجزة عن دفع الضريبة العقارية الملزمة بها.

ولقد نصت المادتان ٢١ و ٢٢ من اللائحة التنفيذية للقانون على إجراءات المطالبة بتحمل الخزانة العامة عبء الضريبة العقارية ، وذلك بأن تمسك كل مديرية من مديريات الضرائب العقارية سجلا تقيد فيه الطلبات التي يتقدم بها المكلفون بأداء الضريبة العقارية أو ورثتهم الذين عليهم طرأت تغيرات اجتماعية من شأنها عدم القدرة على الوفاء بدفع الضريبة، يطلبون فيها تحمل الخزانة العامة بالضريبة المستحقة عليهم.

ويجب أن يتضمن الطلب بيانا واقيا للتغيرات الاجتماعية المشار إليها، وأن ترفق به المستندات الرسمية المؤيدة له، ويتم القيد تباعا بحسب تاريخ وساعة تقديم الطلب، ويمنح الطالب إيصالا يفيد قيد طلبه.

وعلى المديرية بعد قيد الطلب دراسة ما ورد به وإعداد مذكرة برأيها فيه تعتمد من مدير المديرية، وتقوم بإحالة الطلب والمستندات المرفقة به ومذكرتها إلى رئيس المصلحة.

وعلى المصلحة قيد الطلبات الواردة إليها من المديريات في سجل خاص يعد لذلك، وعرضها على اللجنة المنصوص عليها في المادة ٢٢ من هذه اللائحة.

وتشكل بقرار من رئيس المصلحة لجنة أو أكثر لدراسة تلك الطلبات ، وذلك برئاسة أحد أعضاء مجلس الدولة، مستشار على الأقل، وعضوية اثنين من العاملين بالمصلحة لا تقل درجة كل منهما عن درجة مدير عام، واللجنة أن تطلب من صاحب الشأن تقديم المستندات التي تراها ضرورية للفصل في الطلب، ولا تكون قرارات اللجنة في الطلبات المعروضة عليها نافذة إلا بعد اعتمادها من وزير المالية أو من يفوضه.

وفي حالة رفض الطلب يجب أن يكون قرار الرفض مسببا، وفي جميع الأحوال يجب إخطار صاحب الشأن والمديرية المختصة بالقرار.

تقادم دين الضريبة

الأصل أن الديون تسقط بالتقادم طويل الأجل ، ومدته خمسة عشر عاماً ، ولا يقل عن هذالمدة ، ولا يزيد ، إلا بنص خاص .

ولم يرد في القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ والقوانين المعدلة له ، ولا في القانون الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، نص خاص بمدة تقادم الضريبة ، أو تقادم حق الممول في استرداد ما دفعه منها بغير وجه حق . ومن ثم يرجع في ذلك للقواعد العامة للتقادم المقررة في القانون المدني .

ووفقاً لنص المادة ٣٧٧ من القانون المدني ، بعد تعديلها بالقانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ ، فإنه يسقط حق الحكومة في المطالبة بضريبة العقارات المبنية وملحقاتها بمضى خمس سنوات من نهاية السنة التي تستحق فيها .

ولا يبدأ سريان التقادم ، فيما لم يرد فيه نص خاص إلا من اليوم الذى يصبح فيه الدين مستحق الأداء ، وأنه لا يسرى التقادم ، بل يوقف ، إذا وجد مانع يتعذر معه على الدائن أن يطالب بحقه في الوقت المناسب ، وقد يرجع هذا المانع لاعتبارات تتعلق بشخص الدائن ، أو لظروف اضطرارية اقرب ما تكون إلى القوة القاهرة ، بحيث لا يعد مانعاً كل سبب يكون ناشئاً عن خطأ الدائن أو جهله أو تقصيره في المطالبة .

ويترتب على وقف التقادم عدم حساب المدة التي وقف سريان التقادم خلالها ضمن مدة التقادم ، وتحسب المدة السابقة والمدة التالية ، كما ينقطع التقادم لأسباب عدة ، من بينها المطالبة القضائية وأى عمل يقوم به الدائن للتمسك بحقه أثناء السير في إحدى الدعاوى . وترتب على ذلك بقاء الانقطاع قائماً ما دامت الدعوى قائمة ، فإذا انتهت بحكم نهائى للدائن بطلاباته

بدأ سريان تقادم جديد من وقت صدور هذا الحكم ، أما إذا انتهت الدعوى
برفض طلبات الدائن فيعتبر انقاطع التقادم كأن لم يكن^(٣٢٧).

ويقطع التقادم بأى إجراء من الإجراءات المنصوص عليها فى هذا
القانون، كالمطالبة القضائية أو الإخطار أو غيره ، بحيث يبدأ معها تقادم
جديد. وتطبيقاً لذلك فقد أفتى^(٣٢٨) بأنه يبدأ سريان تقادم رسم السجل العينى
الذى دفع بغير وجه حق من يوم دفعه ، إلا إذا قدم الممول طلباً للرد ، وظهر
الحق بعد اتخاذ إجراءات من الجهة التى قامت بالحصول.

ويسقط حق الممول فى المطالبة باسترداد ما دفعه بغير وجه حق
فيها بمضى ثلاث سنوات من تاريخ الدفع.

ويتّم إخطار الممول بحقه فى طلب الرد بكتاب موصى عليه ، ليبدأ
سريان التقادم الثلاثى فى حقه بعد ذلك.

(٣٢٧) حكم المحكمة الإدارية العليا جلسة ٢٠٠١/١/٣٠.

(٣٢٨) فتوى الجمعية العمومية لقصة الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ، ملفها رقم
٤٧٩/٢/٢٧ ، بجلسته ١٩٩٤/٥/١٠ ، ونفاذاً لها فقد أصدرت مصلحة الضرائب المصرية
كتابها رقم ٢٩ لسنة ١٩٩٤ بينت فيه أنه يمكن رد رسوم السجل العينى التى دفعت بغير
وجه حق فى الحالتين الآتيتين:

- ١- إذا قدم طلب الاسترداد خلال ثلاث سنوات من تاريخ دفع الرسوم.
- ٢- الرسوم التى مضى على دفعها أكثر من ثلاث سنين ، فيشترط لردها أن يكون
صاحب الشأن قد بادر بتقديم طلب الرد خلال ثلاث سنوات من تاريخ دفع الرسوم ، ثم
أعقب ذلك إخطاره بحقه فى طلب الرد ، فتقدم طلباً للرد خلال ثلاث سنوات من تاريخ
الإخطار ، أو نشر الإعلان فى الجريدة بحق الممولين فى الرد فى ١٩٩٢/٩/٢ أيهما
أقرب.

ولقد قضى (٣٢٩) بأنه ٣ كما كانت نصوص القانون رقم ٦٤٦ لسنة ١٩٥٣ بشأن تقادم الضريبة والقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ قد خلت من تحديد تاريخ بدء تقادم ما قد يستحق للدولة من هذه الضريبة فإنه يتعين الرجوع إلى الأحكام العامة في القانون المدني عملاً بالمادتين ١/٣٧٧، و١/٣٨١ منه بأن يبدأ سريان التقادم في الضرائب والرسوم السنوية من نهاية السنة التي يستحق عنها . وفي الأحوال التي يكون فيها تحديد ميعاد الوفاء متوقفاً على إرادة الدائن يبدأ سريان التقادم من الوقت الذي يتمكن فيه الدائن من المطالبة بالوفاء وذلك درءاً لتحكمه من تحديد هذا الميعات*.

أما حق المكلف في استرداد ما أداه من ضريبة عقارية بالزيادة ، فيتقادم بثلاث سنوات ، عملاً بنص الفقرة الثانية من المادة ٣٧٧ من القانون المدني التي قررت بأن تتقادم بثلاث سنوات المطالبة برد الضرائب والرسوم التي دفعت بغير حق ويبدأ سريان التقادم من يوم دفعها . وقد جرى قضاء محكمة النقض على أن التقادم في هذه الحالة يبدأ من يوم دفع الرسوم المطالب بردها ودون توقف على علم الممول بحق في الرد ذلك أن حكم هذه المادة يعتبر استثناء وارداً على القاعدة العامة المنصوص عليها في المادة ١٨٧ من القانون المدني والتي تقضي بأن سقوط دعوى استرداد مادفع بغير حق بثلاث سنوات تبدأ من اليوم الذي يعلم فيه من دفع غير المستحق بحقه في الاسترداد (٣٣٠).

(٣٢٩) الحكم في الطعن رقم ١٨٣٠ لسنة ٥٨ ق جلسة ١٩٩٥/٢/٢٠.

(٣٣٠) الطعن بالنقض رقم ٢٧٢٥ لسنة ٦٠ ق جلسة ٢٥ / ١٢ / ١٩٩٧ م ٤٨ ص

الباب الخامس

العقوبات

تمهيد وتقسيم

اعتمد المشرع الضريبي في القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية فلسفة عقابية جديدة ، تختلف كثيراً عن تلك الفلسفة التي كان تبناها سلفه ، القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ ، حيث حدد القانون الحالي الجرائم التي توجب جزاء جنائياً تحديداً واضحاً ، كما اعتبر الغرمة المالية هي الجزاء المفضل توقيعه على المكلف ، ما لم يقرر قانون العقوبات جزاءً أشد لجريمة التهرب من الضريبة ، كما نص صراحة على ضرورة أن تنقل النيابة العامة طلباً من ختص لرفع الدعوى الجنائية الضريبية وإلا كانت يدها مغلوطة عن رفع هذه الدعوى لصين حصول الطلب ، كما فتح الباب واسعاً أمام المكلف للتصالح مع الإدارة الضريبية لانقضاء الدعوى الجنائية في أى مرحلة تكون عليها الدعوى ولو بعد صدور حكم بات فيها .

وتغلب هذه للسياسة مبدأ النفعية على العقاب ، استناداً إلى أنه من صالح الخزانة العامة ، ومن ثم المجتمع كله التي تمثلها ، أن يحصل على حقه في مبلغ الضريبة المستحق على المخالف مضافاً إليه الغرامات والتعويضات المقررة لإثراء مالية الدولة ، بدلاً من أن تفقد حرية المكلف المخالف بعقوبة السجن أو الحبس ، وما قد يترتب على هذه العقوبة من آثار اقتصادية واجتماعية ضارة ، أهمها أن يتعسر الممول ولا يتمكن من دفع مستحقات

الخزانة العامة من ضريبة ، وتوقف نشاطه أو فشل إدارته فتضار بذلك
أسرته والعاملون في منشأته ، والمجتمع ككل .
ونبين في هذا الباب : أحكام الجرائم الضريبة والتصالح ، وذلك في
فصلين على النحو التالي :

الفصل الأول

الجرائم الضريبية

نصت المادتان ٣٠ و ٣١ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على نوعين من الجرائم ، اختصت المادة ٣٠ بجريمة الامتناع عن تقديم الإقرار أو تقديمه على غير حقيقته ، وبينت المادة ٣١ جريمة التهرب من أداء الضريبة . ونبين ذلك فيما يلي :

أولاً: جرائم الإقرار

كانت المادة السابعة من القانون الملغى رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تنص على أنه: " إذا تضمن الإقرار بيانات غير صحيحة ألزم الممول بأداء غرامة تعادل مثل الضريبة العقارية أو المعفى منها ، اما إذا لم يقدم الممول الإقرار في الميعاد فيلزم بغرامة تعادل ربع الضريبة المقررة أو المعفى منها".
وبذلك يكون هذا القانون قد فرق بين حالتين (٣٣١):

الحالة الأولى : حالة تقديم الإقرار متضمناً بيانات جوهرية غير صحيحة من شأنها التجهيل بوعاء الضريبة مما قد يترتب عليه الخطأ في ربط الضريبة ، وقد افترض المشرع سوء نية الممول في هذه الحالة ، وفرض غرامة كبيرة تعادل مثل الضريبة المقررة أو المعفى منها.

(٣٣١) أحمد فؤاد السعيد وجمال عبد الغنى إبراهيم وسلامة حسن محمود: الضريبة على العقارات المبنية، من مطبوعات معهد المحصلين والمصارف ، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٣١.

الحالة الثانية : حالة عدم تقديم الإقرار في الميعاد ، وقد رأى المشرع أن الممول قد يكون له عذره ، فلم يفترض فيه سوء النية ، ولذلك فرض عليه غرامة مخففة تعادل ربع الضريبة المقررة أو المعفى منها.

وأجازت المادة الثامنة من القانون الملغى لكل من المالك والمنتفع المكلف بأداء الغرامة ، أن يتظلم إلى رئيس مصلحة أو مدير عام جهة ربط وتحصيل الضريبة خلال تسعين يوماً من تاريخ تكليفه بالأداء ، ويكون القرار الصادر في التظلم نهائياً .

كما أجازت لرئيس المصلحة والمدير العام المختص الإعفاء من الغرامة دون تقديم تظلم ، وذلك بالنسبة للعقارات المعفاة من الضريبة وفقاً للمادة ٢١ من ذات القانون.

ثم جاءت المادة ٣٠ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بالنص التالي: "يعاقب بغرامة لا تقل عن مائتي جنيه ولا تجاوز ألفي جنيه كل من امتنع عن تقديم الإقرار المنصوص عليه في المادة (١٤) من هذا القانون أو قدمه متضمناً بيانات غير صحيحة تؤثر بما لا يجاوز ١٠% من دين الضريبة. وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات".

ولقد جرم المشرع بالنص الجديد الفعل السلبي من المكلف وهو الامتناع عن تقديم الإقرار الدوري الذي يلزم به في موعد غايته النصف الثاني من السنة السابقة للحصر ، وهو الإقرار اللازم لمباشرة لجان الحصر والتقدير أعمال الحصر العام .

كما جرم القانون الفعل السلبي المتمثل في امتناع المكلف عن تقديم الإقرار اللازم قبل نهاية شهر ديسمبر من السنة التي طرأت على عقاراته أحداث مؤثرة لم تكن قائمة في تاريخ الحصر العام ، كأن تمتد له عقارات أو يضيف أجزاء إلى عقاراته السابق حصرها أو أن تجرى تعديلات على أجزاء هذه العقارات أو على بعضها غيرت من معالمها أو من طريقة استعمالها بحيث اثرت إيجاباً أو سلباً على قيمتها الإيجارية ، أو أن تكون هذه العقارات أو الأراضي الفضاء المستقلة عنها قد أزيل سبب إعفائها .

ولم يكتف المشرع بأن جرم الفعل السلبي المذكور وحده، بل جرم أيضاً الفعل الإيجابي المتمثل في تقديم المكلف للإقرار في مواعيده المقرره ، إذا كان هذا الإقرار مخالفاً للحقيقة ، من خلال تضمين الإقرار بيانات غير صحيحة ، من شأنها أن تؤدي إلى تخفيض في قيمة الضريبة المستحقة على المكلف بما يزيد عن ١٠% من دينها .

مما مفاده أن المشرع قد تسامح بشأن الإقرار المخالف للحقيقة إذا كانت قيمة المخالفة لاتصل إلى ١٠% من دين الضريبة ، حتى تنفرغ الإدارة الضريبية للمخالفات الجسيمة أو ذات القيمة المؤثرة ، بدلاً من المخالفات النافهة أو البسيطة التي تزيد تكلفة جبايتها عن القيمة المحصلة منها أو تقترب .

وتقع الجريمة بمجرد قعود المكلف عن الوفاء بالالتزام المقرر عليه ، فلا يقدم الإقرار خلال الميعاد المقرر قانوناً ، أو بتضمين هذا الإقرار بيانات تخالف الحقيقة .

ويكفى أن يفوت الميعاد دون تقديم الإقرار ، فلا يرتفع الجرم عن المكلف بمقولة أنه وكل غيره للقيام بهذا الالتزام ، أو أنه أخطأ في حساب الميعاد اللازم لتقديمه ، حيث أن المكلف هو الملزم أصلاً بتقديمه وعليه واجب متابعة تقديم الغير للإقرار نيابة عنه حتى يصل الإقرار إلى المصلحة في الميعاد ، كما أنه لا يعذر أحد بهل أو خطأ القانون. ويكون العقاب قائماً في حقه؛ ما لم يثبت أن هناك عذر قهري منعه من الوفاء بتقديم الإقرار في الميعاد ، أو يثبت بالأدلة أنه قدمه بالفعل في الميعاد ولكن تأخرت المصلحة في استلامه لسبب لا يد له فيه ، كتأخير البريد أو خطأ المصلحة ذاتها.

وإذا كان الممول قد قدم الإقرار بعد الميعاد متضمناً بيانات غير صحيحة فإنه بذلك يكون قد اقترف جريمتين استحق عن كل منهما عقوبة مستقلة ، ذلك لأن المشرع فرق بين عقوبة الامتناع عن تقديم الإقرار ، وبين عقوبة تقديمه غير صحيح بلفظ (أو) وهي التي تعنى المغايرة ، وذلك حتى لا يفلت المكلف الذي تأخر عن تقديم الإقرار من إحدى العقوبتين باختياره على نحو يخالف قصد المشرع^(٣٣٢) .

ويختلف الرأي حول طبيعة جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار ، حيث يميل فريق من الباحثين إلى أنها جريمة وقتية تتكون من أمر يحدث في وقت محدد ، وتنتهي بمجرد ارتكاب هذا الأمر ، وما دام المشرع قد حدد أجلاً معيناً لتقديم الإقرار فإن الجريمة تقع وتنتهي بانتهاء الميعاد المحدد لها.

(٣٣٢) قرب هذا المعنى : راجع فتوى إدارة الفتوى والتشريع لوزارة المالية والاقتصاد ووزير الشؤون البلدية والقروية رقم ٨٢٣ ، الملف رقم ٢٤٩/١/١٨٣ ، بتاريخ ١٩٥٨/٥/٥ ، مشار إليها في : د. عبد المولى محمد مرسى ، ص ١٩٨ .

وتنتصر محكمة النقض للرأى الثانى القائل بأنها جريمة مستمرة ، حين قضت (٣٣٣) بأن جريمة عدم تقديم الإقرار هى جريمة مستمرة ، تتجدد حالة الاستمرار بما تنشئه إرادة المتهم أو تتدخل فى تجديدها ، وذلك إلى حين تقديم الإقرار أو إلى ما بقى حق الخزنة العامة قائماً ، وذلك إلى حين سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة ، إذ يظل لمصلحة الضرائب حتى هذا التاريخ الحق فى تقدير أرباح الممول عن أرباحه ومن ثم فإن التزام تقديمه يرتب التزام بالضريبة ذاتها ، فإذا ما لحقها السقوط سقط معها ، وتبعاً لذلك فإن مدة سقوط الدعوى العمومية فى جريمة الامتناع عن تقديم هذا الإقرار إنما تبدأ من تاريخ سقوط الحق فى المطالبة بالضريبة حسب الأحوال.

وجزاء المخالفة هو الغرامة التى لا تقل عن مائتى جنيه ولا تجاوز ألفى جنيه ، وعند العود بارتكاب الجريمة تضاعف الغرامة المنصوص إذا عاد المتهم إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

و لقد انتقد هذا النص (٣٣٤) على أساس أن المشرع اكتفى فى هذه المادة بتوقيع الغرامة الجنائية بدلاً من الجزاء الإدارى فى حالة عدم تقديم الإقرار . ومن المعلوم أن الغرامة الجنائية لا توقعها إلا المحاكم ، مما يعنى عملاً استحالة رفع الدعوى الجنائية على جميع المكلفين الذين يمتنعون عن تقديم هذه الإقرارات ، فضلاً عن التكلفة الإدارية والمالية التى يتحملها كل من المكلف والإدارة الضريبية نتيجة رفع الدعاوى وما يتبعها من إجراءات لحين صدور الأحكام ، وذلك بخلاف الجزاء الإدارى الذى يكون سريعاً وفعالاً ورادعاً.

(٣٣٣) نقض جنائى رقم ٢٤٨٢ لسنة ٢٤ ق جلسة ١٩٥٦/٦/٥ .
(٣٣٤) راجع : تقرير اللجنة المشتركة لمجلس الشورى لدراسة مشروع القانون.

وانذلك فضل مجلس الشورى توقيع الجزاءات المالية عن طريق مصلحة الضرائب العقارية ، وبحد معين (٣٣٥)، مما رأت معه توقيع هذا الجزاء فى المواد ٤ و١٨ و٢٢. على أن تلغى مادة الغرامة الجنائية ، ولكن مجلس الشعب لم يستجب لهذا رأى وقرر الإبقاء على هذه العقوبة الجنائية.

ثانياً : جريمة التهرب الضريبى

نصت المادة رقم ٣١ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أنه "مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب بغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسة آلاف جنيه بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التي لم يتم أدائها كل ممول خالف أحكام هذا القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه في الحالات الآتية:

أ- تقديم أوراق أو مستندات غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن أو إيداء بيانات على غير الواقع أو الحقيقة عند الحضور للمناقشة أمام هذه اللجان بقصد التأثير على قرارتهما.

(٣٣٥) جاء اقتراح مجلس الشورى بتوقيع جزاءات إدارية فى المواد الآتية :
الفقرة الثانية من المادة ١٤ : عقوبة عدم تقديم الإقرار: " ويلتزم المكلف بأداء مبلغ يعادل نصف الضريبة المستحقة عند عدم تقديم الإقرار فى الميعاد أو تقديمه متضمناً بيانات غير صحيحة.

المادة ١٨ : عقوبة عدم تقديم الإقرار عند زوال أسباب الإعفاء : " ويلتزم المكلف بأداء الضريبة بأداء مبلغ ثلاثمئة جنيه عند عدم تقديم الإقرار فى الميعاد.
المادة ٢٢: عقوبة عدم تقديم الإقرار عند زوال أسباب رفع الضريبة : " ويلتزم المكلف بأداء الضريبة بأداء مبلغ ثلاثمئة جنيه عند عدم تقديم الإقرار فى الميعاد.

ب- تقديم مستندات غير صحيحة بقصد الاستفادة بإعفاء من الضريبة بدون وجه حق.

ج- الامتناع عن تقديم الإقرار بزوال سبب الإعفاء من الضريبة.

د- تقديم مستندات غير صحيحة من شأنها إصدار قرار برفع الضريبة دون وجه حق.

ولقد حدد المشرع بهذا النص التهرب من الضريبة بارتكاب أفعال محددة تتمثل في الاتجاه العمدى نحو مخالفة القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة ، عن طريق اقرار أفعال إيجابية أو سلبية ، باصطناع مستندات مزورة أو غير صحيحة ، لحصول المكلف على استفادة غير مشروعة تؤدي إلى عدم تحميله بالضريبة المستحقة عليه أو تخفيف عبئها ، وذلك للتأثير على قرارات لجان الحصر والتقدير أو لجان الطعن أو مصلحة الضرائب العقارية ، هادفاً من ذلك إلى تخفيض التقديرات أو الحصول على إعفاءات غير قانونية ، أو أن يتمتع المكلف عن تقديم الإقرار عند زوال سبب إعفاء عقاره من الضريبة حتى يستمر هذا الإعفاء على غير سند مشروع.

وجعل المشرع عقوبة هذه الجريمة الغرامة بما لاقل عن ألف جنيه ولا يزيد عن خمسة آلاف جنيه ، بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التي لم يتم الممول بأدائها نتيجة هذا التهرب. وذلك كله ما لم يقرر قانون العقوبات، أى أى قانون آخر عقوبة أشد ، وفى هذه الحالة توقع العقوبة الأشد بدلاً من العقوبة التي قررها قانون الضريبة على العقارات المبنية.

ولا يفضل النص على تقرير تعويض إضافي لعقوبة التهرب ، إعمالاً لحكم المحكمة الدستورية العليا (٣٣١) الذي قضى بعدم دستورية التعويض كعقوبة في مجال الضريبة العامة على الدخل والضريبة العامة على المبيعات.

ولقد رأى مجلس الشعب للتغلب على هذا الخطر الدستوري تخفيض التعويض ليكون مثل الضريبة بدلاً من مثيلها كما ورد في المشروع المقدم من الحكومة ، حتى يكون الجزاء متناسباً وغير مفرط ، مما يجنبه الحكم بعدم دستوريته.

إجراءات رفع الدعوى الجنائية

حظرت المادة ٣٢ من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون ، أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق فيها إلا بناء على طلب كتابي من الوزير أو من يفوضه.

وبذلك قيد المشرع سلطة النيابة العامة في رفع الدعوى الجنائية الضريبة ، فلا يجوز للنأيابة العامة أن ترفع هذه الدعوى من تلقاء نفسها ، وإنما وجب عليها أن تنتظر حتى تتلقى طلباً كتابياً بذلك من وزير المالية أو من يفوضه برفع الدعوى ، وذلك حتى تترك فسحة من الوقت أمام كل من

(٣٣٦) قضت المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٣٣٢ لسنة ٢٣ ق دستورية عليا جلسة ٢٠٠٥/٥/٨ بعدم دستورية المادة ١٨١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أساس أن التعويض المقرر بالنص الطعين جزاء على المخالفات الواردة بالمادة ١٧٨ من القانون جاء مفرطاً وغير مناسب لأنواع المخالفات من هذه المخالفات ، منافياً بالتالي لضوابط العدالة الاجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي في الدولة ، ومنتهكاً من العنصر الإيجابية للذمة المالية للمواطنين الخاضعين لأحكامه، فإن النص المطعون فيه يكون مخالفاً لأحكام المواد ٣٤ و٣٨ و٦٥ من الدستور.

كما تقرر نفس المبدأ في القضية رقم ٩ لسنة ٢٨ دستورية عليا جلسة ٢٠٠٧/١١/٤ في مجال الضريبة العامة على المبيعات.

الإدارة الضريبية والمكلف لحث المخالف عن عدم التماذى فى مخالفته والرجوع إلى جادة الصواب بالتصالح عليها إدارياً ، بدفع الضريبة والمبالغ الأخرى المقررة ، حفظاً لسمعة المكلف وتوفيراً للوقت والجهد، و ضماناً لرد حقوق الخزانة العامة فى أسرع وقت بدلاً من انتظار زمن قد يطول بسبب الإجراءات القضائية المعقدة.

ولا يمنع هذا القيد من أن تبأشر النيابة العامة إجراءات الاستدلال للتعرف على حقيقة نشاط المكلف ، ولها أن تطلع على كافة المستندات والوثائق اللازمة فى هذا الشأن.

الفصل الثانى

التصالح الضريبى

النص القانونى

أجازت المادة ٣٣ من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، إذ نصت على : " للوزير أو من يفوضه التصالح في الجرائم المشار إليها في المواد السابقة في أي حالة تكون عليها الدعوى ولو بعد صدور حكم بات فيها، وذلك مقابل أداء مبالغ الضريبة المستحقة ومقابل التأخير المقرر في المادة (٢٧) من هذا القانون بالإضافة إلى التعويض المنصوص عليه في المادة (٣١) منه. ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.

وجعل القانون أمر التصالح بيد وزير المالية أو من يفوضه ، فهو معلق على إرادته ، إن شاء أعمله ، وإن شاء رفضه وقرر المضى فى إجراءات التقاضى ، تبعاً لظروف كل حالة على حدة .

و يمكن أن يتم التصالح فى أى مرحلة من مراحل اكتشاف الجريمة أو التقاضى ، إذ يمكن التصالح إدارياً قبل رفع الدعوى ، أو بعد رفعها وقبل صدور حكم فيها ، أو بعد صدور حكم ولو كان نهائياً باتاً.

ويشترط إبرام التصالح أن يؤدي المتهم مبلغ الضريبة المستحق ومقابل التأخير عليها بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل الضريبة التي لم تَتم أدائها بسبب الجرم المرتكب .

فإذا تصالح المتهم مع الإدارة الضريبية انقضت الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها ، أما إذا تأخر التصالح إلى حين تنفيذ العقوبة المقررة بها فإن النيابة العامة تأمر بوقف تنفيذ هذه العقوبة بسبب الصلح.

فهرس

٧	المقدمة
٧	الدراسة القانونية المقارنة
١٠	القانون الضريبي المقارن
١٥	موضوع الدراسة ومنهجها
١٦	أهمية الدراسة
١٨	خطة الدراسة

الباب التمهيدي : ماهية الضريبة العقارية

٢٠	الفصل الأول : التعريف بالضريبة العقارية وتاريخها
٢٠	المبحث الأول : التعريف بالضريبة العقارية
٣٠	المبحث الثاني : تاريخ الضريبة العقارية
٤٤	الفصل الثاني : اقتصاديات الضريبة العقارية
٦٢	الفصل الثالث : معايير فرض الضريبة العقارية

الباب الأول : نطاق الضريبة وسعرها

٨٢	الفصل الأول : نطاق الضريبة
٩٠	المبحث الأول : النطاق الزمني لتطبيق القانون
٩٥	المبحث الثاني : النطاق المكاني للضريبة
٩٨	المطلب الأول : العقارات التي تخضع للضريبة
١١٤	المطلب الثاني : العقارات التي لا تخضع للضريبة
١٢٦	المبحث الثالث : النطاق الشخصي للضريبة
١٤٢	الفصل الثاني : سعر الضريبة

الباب الثاني : الحصر والتقدير والطنن

١٦٤	الفصل الأول : الحصر والتقدير
١٦٥	المبحث الأول : الحصر والتقدير في التشريع المقارن
١٨٠	المبحث الثاني : حصر العقارات وتقدير قيمتها في التشريع المصري
١٨٠	المطلب الأول : حصر العقارات
١٩٦	المطلب الثاني : تقدير القيمة الإيجارية
٢٠٨	الفصل الثاني : الطنن

الباب الثالث : الإعفاء من الضريبة ورفعها

٢٢٦ الفصل الأول : الإعفاء من الضريبة
٢٢٦ المبحث الأول : الإعفاء من الضريبة فى التشريعات المقارنة
٢٤٠ المبحث الثانى : الإعفاء من الضريبة فى التشريع المصرى
٢٥٨ الفصل الثانى : رفع الضريبة

الباب الرابع : تحصيل الضريبة

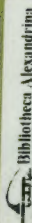
٢٧٢ الفصل الأول : قواعد التحصيل
٢٨٠ الفصل الثانى : تيسيرات التحصيل

الباب الخامس : العقوبات

٢٩٥ الفصل الأول : الجرائم الضريبية
٢٠٤ الفصل الثانى : التصالح الضريبى

رقم الإيداع بدار الكتب

٢٠٠٩ / ١٩٣٧٦



Bibliotheca Alexandrina



0808617